

Konstitusjonelle skranker i skatte- og avgiftssaker; legalitetsprinsippet og forbudet mot tilbakevirkende kraft

**Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet**

Kandidatnummer: 740

Leveringsfrist: 25.04.2010

Til sammen 15316 ord

24.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>Innledning</u>	<u>4</u>
1.1	Generelt om fremstillingens tema	4
1.2	Avgrensninger	4
1.3	Terminologi	5
1.4	Den videre fremstillingen	5
<u>2</u>	<u>Legalitetsprinsippet</u>	<u>6</u>
2.1	Definisjon	6
2.2	Kort historikk	7
2.3	Det tradisjonelle legalitetsprinsipp	7
2.4	Kompetanseinnfallsvinkelen	8
<u>3</u>	<u>Legalitetsprinsippet i skatte- og avgiftssaker</u>	<u>10</u>
3.1	Generelt	10
3.2	Rettskildesituasjonen	10
3.3	Rt-2005-577 "Baker Hughes"	13
<u>4</u>	<u>Forbudet mot tilbakevirkende kraft i skatte- og avgiftssaker</u>	<u>16</u>
4.1	Generelt	16
4.2	Rt-2005-867 "Allseas"	16
4.3	Rt-2006-293 "Arves trafikkskole"	18
4.4	Rt-2010 "Rederibeskatningen"	21

<u>5</u>	<u>Legalitetsprinsippet i saker om tilleggsskatt/tilleggsavgift</u>	<u>25</u>
5.1	Generelt	25
5.2	Rt-2006-593 "Eksportfinans"	25
5.3	Rt-2006-333 "Tuva Eiendom"	27
<u>6</u>	<u>Lovtolkning i saker om tilleggsskatt/tilleggsavgift</u>	<u>31</u>
6.1	Utgangspunkt	31
6.2	Utvidende og innskrenkende tolkning	31
6.3	Analogisk tolkning	33
<u>7</u>	<u>Gjelder legalitetsprinsippet for ulovfestet rett</u>	<u>35</u>
7.1	Generelt	35
7.2	Rt-2008-1409 "Sørum-dommen"	35
<u>8</u>	<u>Ulovfestet gjennomskjæring</u>	<u>38</u>
8.1	Generelt	38
8.2	Omgåelsesnormen	38
8.3	Forholdet til legalitetsprinsippet	39
8.4	Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring	40
<u>9</u>	<u>Avslutning/sammenfatning</u>	<u>43</u>
<u>10</u>	<u>Kilderegister</u>	<u>44</u>
10.1	Litteraturliste	44
10.2	Lov- og forarbeidsliste	44
10.3	Høyesterettsdommer	44
10.4	EMD-avgjørelser	45

Konstitusjonelle skranker i skatte- og avgiftssaker; legalitetsprinsippet og forbudet mot tilbakevirkende kraft

1 Innledning

1.1 Generelt om fremstillingens tema

Jeg vil først gjennomgå legalitetsprinsippet, slik dette er kommet til uttrykk i skatte- og avgiftssaker. Legalitetsprinsippet gjelder på skatte- og avgiftsrettens område da skattlegging klart må anses for å være et inngrep i borgernes formelle frihet. Innledningsvis vil jeg søke å redegjøre for hva som ligger i begrepet "legalitetsprinsippet". Høyesterett har uttalt at skatteretten ligger i legalitetsprinsippets kjerneområde. Jeg vil søke å redegjøre for hva dette innebærer og jeg vil drøfte hvorvidt visse deler av skatte- og avgiftsretten faller innenfor det som kan kalles legalitetsprinsippets kjerne, herunder reglene om tilleggsskatt. Legalitetsprinsippet som tolkningsfaktor for reglene om tilleggsskatt vil bli drøftet spesielt. Videre vil jeg forsøke å utpensle hvilke konsekvenser det har for lovtolkningen innenfor skatte- og avgiftsretten om de aktuelle regler ligger i prinsippets kjerne, eller bare i kjerneområdet. Det vil således bli utredet for skillet mellom "kjernen" i legalitetsprinsippet på den ene siden, og prinsippets "kjerneområde" på den andre.

Videre vil fremstillingen inneholde en redegjørelse av forbudet mot tilbakevirkende kraft i Grunnloven §97 på skatte- og avgiftsrettens område. Dette er en meget aktuell problemstilling i skatte- og avgiftsretten, og var fremtredende i den nylig avsagte Høyesterettsdom i rederibeskatningssaken. Fremstillingen vil søke å gjøre rede for de rådende tolkingsmomenter som Høyesterett baserer sine votum på i skattesaker hvor grunnlovsspørsmålet blir reist. Det vil også bli kort redegjort for reglene om ulovfestet gjennomskjæring på bakgrunn av normens side til legalitetsprinsippet.

Det ligger i oppgavetemaets natur at det vil bli gjennomgått et antall Høyesterettsdommer for å klarlegge hvilket innhold de omtalte konstitusjonelle skranker har i dag innenfor rettsområdene skatte- og avgiftsrett, og hvor sterkt prinsippene står i disse sakene. Deler av fremstillingen vil derfor ha en kasuistisk tilnærming. Skatte- og avgiftsrett er en meget sentral del av norsk rett. Dersom man tar utgangspunkt i at Høyesterett avsier ca 80 sivile saker per år, vil 10-15 av disse være skattesaker.

1.2 Avgrensninger

Fremstillingens tema avgrenses mot legalitetsprinsippet utenfor skatte- og avgiftssaker, bortsett fra en generell gjennomgang av innholdet i prinsippet innledningsvis. Det samme gjelder for tilbakevirkningsforbudet i andre saker enn skatt og avgift. Generell skatte- og avgiftsrett vil kun bli gjennomgått i den utstrekning dette anses nødvendig for å kaste lys over innholdet og bruksområdet til de konstitusjonelle skranker innenfor området.

Det vil bli trukket linjer mot legalitetsprinsippet i straffesaker for å illustrere prinsippets anvendelsesområde i for eksempel saker om tilleggsskatt, uten at prinsippets betydning i straffesaker er noe tema for fremstillingen. Det avgrenses også mot lignende prinsipp i utenlandske rettssamfunn, men avtaler og konvensjoner som Norge har undertegnet vil bli berørt i den utstrekning dette kan klarlegge legalitetsprinsippets og tilbakevirkningsforbudets innhold og anvendelsesområde i nasjonale skatte- og avgiftssaker. Det avgrenses også i utgangspunktet mot en generell komparativ fremstilling av legalitetsprinsippet i norsk rett og lovskravet i Den Europieske Menneskerettighetskonvensjon. Lovskravet i EMK vil imidlertid bli berørt for å belyse rettsstillingen i norsk skatte- og avgiftsrett, da skatteretten i de senere år, i likhet med andre fagfelt, har blitt stadig mer påvirket av internasjonale rettskilder.

1.3 Terminologi

I norsk rettspraksis og teori har legalitetsprinsippet blitt et befestet uttrykk og brukes både av Høyesterett og saksbehandlere innenfor forvaltningen. En annen ofte brukt term er "lovskravet" eller "lovsprinsippet", og det refereres ofte til "kravet til hjemmel i formell lov". Jeg vil i noen grad alternere mellom disse uttrykksmåter, men som den klare hovedregel vil jeg omtale kravet til hjemmel i lov som "legalitetsprinsippet". Da det kommer til omgåelsesspørsmålet vil uttrykkene "ulovfestet gjennomskjæringsregel" og "omgåelsesnormen" til en viss grad brukes om hverandre, uten at dette innebærer noen innholdsforskjell.

1.4 Den videre fremstillingen

Først i denne fremstillingen vil jeg, etter å ha definert legalitetsprinsippet, behandle prinsippet i skatte- og avgiftssaker generelt, under punkt 3. Forbudet mot lovers tilbakevirkende kraft som følger av Grunnlovens §97 vil behandles under punkt 4. Fremstillingen vil også berøre den nylig avsagte Høyesterettsdommen om rederibeskatningen under dette punktet. Den andre delen av fremstillingen vil bli viet spesielt til legalitetsprinsippet slik dette kan tolkes i forhold til reglene om tilleggsskatt, se punkt 5. Det vil videre bli drøftet i hvilken grad regler kan tolkes utvidende, innskrenkende og analogisk i skatte- og avgiftssaker, jf. punkt 6, og det vil spørres om legalitetsprinsippets forhold til ulovfestet rett i punkt 7. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og siden til legalitetsprinsippet vil drøftes under punkt 8. Fremstillingen vil avslutningsvis inneholde en sammenfatning i det avsluttende punkt 9.

2 Legalitetsprinsippet

2.1 Definisjon

Legalitetsprinsippet er noe forenklet blitt formulert som at det offentliges inngripen i den private sfære krever hjemmel i lov. Dette kan formuleres som et krav om at det offentlige må ha hjemmel i lov for å pålegge borgerne byrder og plikter. Dette gjelder byrder og plikter som må tåles, så vel som ytes. Legalitetsprinsippet står i dag meget sterkt i den nasjonale rettsutøvelsen i både den generelle og spesielle forvaltningsrett. Herunder står prinsippet meget sterkt i fagområder som i utstrakt grad griper inn i den enkeltes frihet, slik som skatte- og avgiftsretten og strafferetten. Legalitetsprinsippet i norsk rett er ikke nedfelt i grunnloven, men har oppnådd grunnlovs rang gjennom Høyesterettspraksis, og således oppnådd status som konstitusjonell sedvanerett. Prinsippet står slik over formelle lover, og er på sitt virkeområde "lex superior" i forhold til andre aktuelle hjemmelsgrunnlag.

Legalitetsprinsippet er tradisjonelt definert gjennom to forskjellige modeller; positivt avgrenset og negativt avgrenset. Dette er gjerne blitt omtalt som "det tradisjonelle legalitetsprinsipp" på den ene siden, og "kompetanseinnfallsvinkelen" på den annen side.

Eivind Smith kritiserer "det tradisjonelle legalitetsprinsipp" i sin artikkel i TfR 1978, og står ved denne kritikken i læreboken han skrev sammen med Torstein Eckhoff "Forvaltningsrett 7.

Utgave". Der hevder han at den tradisjonelle formuleringen av legalitetsprinsippet "*ikke (er) helt tilfredsstillende*", og således trenger å utfylles. Smith kan derfor sies å ha vært sentral i utviklingen av det som er blitt kalt "kompetanseinnfallsvinkelen".

Jeg vil nedenfor kort redegjøre for de to retninger som i stor grad har tjent som definisjon av dagens legalitetsprinsipp. Jeg legger her kort til at disse to retningene av enkelte forfattere har blitt behandlet som to måter å beskrive det samme prinsipp på, uten at innholdet nødvendigvis trenger å være forskjellig. Etter min vurdering oppstiller de to modeller to ulike legalitetsprinsipper i det kompetanseinnfallsvinkelen, etter min vurdering, oppstiller et videre legalitetsprinsipp enn hva som følger av det tradisjonelle legalitetsprinsippet. Jeg er således på dette punkt enig med Smith og Eckhoff i at det tradisjonelle legalitetsprinsipp er noe snevert formulert, jf. punkt 2.4. Det eneste alle juridiske forfattere synes å være enige om kan oppsummeres gjennom Opsahls formulering fra 1962: "*... noe må ha hjemmel i et eller annet*", noe som kan videreføres med formuleringen "noe krever at noen har hjemmel i noe for å gjøre noe overfor noen". Denne formuleringen kan sies å summere opp legalitetsprinsippet i sin videste betydning.

Legalitetsprinsippet utgjør et spørsmål om kompetanse for forvaltningen, eksempelvis skatteetaten, mens det mer bærer preg av å være en saksbehandlingsregel for lovgiver. Dersom lovgiver ønsker å regulere et samfunnsområde, må de på bakgrunn av legalitetsprinsippet

benytte seg av lovs form, dersom det ikke finnes noe annet aktuelt hjemmelsgrunnlag; se nedenfor om kompetanseinnfallsvinkelen.

2.2 Kort historikk

Det norske rettssystemet bygger på et utgangspunkt om formell frihet, altså handle-, tanke-, og ytringsfrihet for alle landets individer. Dette innebærer at individene har full frihet til å handle, tenke og ytre seg slik de ønsker, dersom det ikke finnes en forbudsnorm på området. Dette utgangspunktet kan nok sies å være noe av opprinnelsen til utformingen av legalitetsprinsippet i norsk rett.

Bakgrunnen for dette utgangspunktet stammer i teorien fra tanken om at makt gav grunnlag for misbruk. Det er lett å tenke seg at maktmisbruk ville kunne forekomme i større utstrekning dersom maktutøverne ikke behøvde noen hjemmel for å bruke denne makten. Disse tankene tilskrives Montesquieu, som mente at ethvert menneske med makt er tilbøyelig til å misbruke denne, dersom han ikke støter på grenser for utøvelsen. Disse tankene har vært bærende for ønsket om og utviklingen av et legalitetsprinsipp/lovskrav.

Den norske Grunnloven inneholder ingen generell bestemmelse som avgjør hvilke tiltak fra det offentlige som faktisk krever hjemmel i lov. Dette er ikke sammenfallende med konstitusjonene i alle land. Både Sverige, Frankrike og Tyskland har eksempelvis nedfelt legalitetsprinsippet i sine konstitusjoner. Det må kunne hevdes at bakgrunnen for Grunnloven, og oppbygningen av denne, gir signaler om at det var behov for en skranke for myndighetsutøvelsen. Et av disse signalene er at Grunnloven blir tolket slik at den bygger på et maktfordelingsprinsipp. Dette gir grunnlag for prinsippet om hjemmelskrav sammenholdt med utgangspunktet om formell frihet i norsk rett. Som tidligere nevnt har da også legalitetsprinsippet oppnådd status som konstitusjonell sedvanerett, uten at prinsippet er kodifisert i selve Grunnloven.

2.3 Det tradisjonelle legalitetsprinsipp

Det tradisjonelle legalitetsprinsippet er blitt formulert som et krav om at myndighetsutøvelse som representerer et inngrep i privates rettsstilling, krever hjemmel i lov. Dette kan forkortes ytterligere til at det offentliges inngripen i den private sfære krever hjemmel i lov. Da det tradisjonelle legalitetsprinsipp krever at inngrep har hjemmel i lov, må det innfortolkes at eksempelvis en forskrift må være gitt i medhold av lov for å kunne pålegge byrder og plikter overfor private. Det nevnes også at provisoriske anordninger likestilles med formell lov.

Dette "tradisjonelle legalitetsprinsipp" kan sies å inneholde både et forbud for det offentlige mot å gripe inn ovenfor private der det ikke finnes tilstrekkelig klar lovhjemmel for dette, og et krav om å benytte lov som hjemmel for å skape rettsnormer innenfor legalitetsprinsippets virkeområde.

Som jeg vil komme tilbake til under punktet nedenfor om kompetanseinnfallsvinkelen, er det imidlertid ikke slik at legalitetsprinsippet kan tolkes antitetisk, slik at det offentlige automatisk er avskåret fra enhver inngripen på det privatretslige området uten hjemmel i formell lov.

2.4 Kompetanseinnfallsvinkelen

Eivind Smith kan sies å ha vært sentral, og kanskje ledende, for utviklingen av det som kalles kompetanseinnfallsvinkelen, etter sin artikkel i TfR 1978, som nevnt ovenfor. Det er imidlertid Torstein Eckhoff som har høstet mest anerkjennelse, via pensum, som kompetanseinnfallsvinkelens "far", da han benyttet denne beskrivelsen av legalitetsprinsippet allerede i første utgave av boken "Forvaltningsrett". Beskrivelsen står fortsatt i bokens seneste utgaver.

Smith og Eckhoff mener at det tradisjonelle legalitetsprinsipp ikke er tilfredsstillende formulert. De hevder at den tradisjonelle formuleringen av legalitetsprinsippet er for snever, og at det ikke nødvendigvis er slik at all offentlig inngripen i den private rettssfære krever hjemmel i lov.

Eckhoff gir i sin bok uttrykk for at den riktige formuleringen av legalitetsprinsippet, noe forenklet, må være at hjemmel i lov er nødvendig hvis det ikke foreligger noe annet grunnlag for kompetanse.

Grunnlag for alternativ kompetanse er typisk opplistet som:

- Grunnlovens særlige kompetanseregler
- Organisasjons- og instruksjonsmyndighet
- Eierrådighet og avtalekompetanse
- Sedvanerett

Denne listen over alternative kompetansegrunnlag, sammen med lovhjemmel, antas av forfattere som støtter seg til Eckhoffs formulering å være uttømmende. Blant andre Graver (2. Utg s.214) fremhever at betydningen av dette vil være at de fire momentene gir svar på om forvaltningen behøver hjemmel i lov for sin kompetanse.

Et eksempel på at offentlig inngripen i den private rettssfære ikke med nødvendighet krever hjemmel i lov kan typisk være skattemyndighetenes mulighet til skjære igjennom og skattelegge en skattemessig motivert transaksjon etter de økonomiske realiteter, såkalt ulovfestet gjennomskjæring. I slike tilfeller benytter man seg gjerne av omgåelsesnormen i mangel av klar lovtekst; såkalt ulovfestet gjennomskjæring. Slik kan det sies at legalitetsprinsippet er ivaretatt gjennom kompetanseinnfallsvinkelen.

Et illustrerende spørsmål kan også som et eksempel være om vegvesenet kan sperre av deler av E6 på bakgrunn av eierrådigheten, eller om dette krever hjemmel i lov.

Ifølge kompetanseinnfallsvinkelen vil lovhjemmel være nødvendig for et inngrep i den privates rettssfære i form av sperring av veien bare dersom ingen av de andre hjemmelsgrunnlagene, som er listet ovenfor, er tilstrekkelige.

Jeg vil i det følgende stort sett ha det tradisjonelle legalitetsprinsipp for øyet, da prinsippet i skatte- og avgiftssaker i hovedsak vil være en faktor ved tolkningen av formelle lover. Da jeg i det følgende referer til legalitetsprinsippet skal det forstås slik at inngrepet krever hjemmel i formell lov, dersom ikke noe annet er spesifisert. Dette synes også å være Høyesteretts utgangspunkt i de omtalte skatte- og avgiftssaker.

3 Legalitetsprinsippet i skatte- og avgiftssaker

3.1 Generelt

Det er av Høyesterett uttalt at skatte- og avgiftslovgivningen hører inn under kjerneområdet til legalitetsprinsippet. Det understrekes at ettersom legalitetsprinsippet kun er et krav om hjemmel i lov, innebærer ikke prinsippet noe krav om at bestemmelsene i sin helhet må stå i loven. Det er derfor meget vanlig at myndighet innenfor skatte- og avgiftsretten delegeres ved for eksempel forskriftsfullmakter. Det er tilstrekkelig at inngrepet fra skattemyndighetene har hjemmel gitt i medhold av lov. Hjemmel i reglement eller instruks som ikke selv har hjemmel i lov, er imidlertid ikke nok til å tilfredsstille lovskravet.

Det at skatte- og avgiftsretten hører inn under legalitetsprinsippets kjerneområde har som konsekvens at lovens ordlyd vil stå sentralt ved vurderingen av spørsmål innenfor de nevnte rettsområdene. Det må imidlertid bemerkes at det er snakk om "kjerneområdet", og ikke nødvendigvis selve kjernen. Dette må som utgangspunkt bety at andre rettskilder enn lovtekst og forarbeider i større grad vil kunne være anvendelige. Således vil, i generell skatte- og avgiftsrett, kilder som lovforarbeider, høyesterettspraksis og forvaltningspraksis kunne ha sentral betydning som tolkningsmomenter, med bestemmelsens ordlyd som det klare utgangspunkt.

Legalitetsprinsippets betydning og virkeområde er søkt utpenslet i tilknytning til konkrete skatte- og avgiftssaker i et antall Høyesterettsdommer. I eksempelvis Rt-2005-577, "Baker Hughes", omtaler Høyesterett legalitetsprinsippet på skatterettens område. Jeg vil her først si noe om rettskildebildet i skatte- og avgiftsretten, for så søke å klarlegge grensene for legalitetsprinsippet i skatte- og avgiftssaker gjennom en kasuistisk tilnærming.

3.2 Rettskildesituasjonen

Rettskildene i skatte- og avgiftsretten kan gjerne oppstilles og vektlegges i denne rekkefølge:

- Grunnloven
- Formelle lover og forskrifter
- Statskattevedtaket
- Internasjonale regelverk – EMK og EØS
- Sedvanerettslige regler
- Internasjonale skatteavtaler
- Rettspraksis fra Høyesterett
- Forarbeider og etterarbeider
- Administrativ praksis
- Lignings-ABC, mva-håndbok og bindende forhåndsuttalelser
- Uttalelser fra Sivilombudsmannen
- Reelle hensyn – likhet, rimelighet, innrettelse og forholdsmessighet
- Litteratur/teori

I skatte- og avgiftssaker vil alltid utgangspunktet være lovtekst sett i lys av de øvrige rettskilder. Dette følger av legalitetsprinsippet, slik det er beskrevet ovenfor. Løsning på juridiske problemer generelt søkes alltid først og fremst i selve lovteksten. Den språklige forståelse er, som den klare hovedregel, alltid utgangspunktet. Dersom denne er tvilsom/åpen for tolkning eller taus, vil andre rettskildefaktorer få større plass i rettskildebildet. De reelle hensyn som er mest sentrale på området er først og fremst forutberegnelighet, rettssikkerhet, effektivitets- og kontrollhensyn.

Dersom det finnes en lovhjemmel som omhandler spørsmålet som skal løses, sies det ofte at lovteksten med støtte i forarbeidene gir fasit. Det forekommer imidlertid ikke sjeldent at det ikke er samsvar mellom forarbeidene og den språklige forståelsen av lovteksten, eller at en lovbestemmelse ved første øyekast kan synes å stride mot formålet med loven. Det kan også generelt være tvil om hvordan ord og uttrykk skal tolkes i konkrete saker – ordlyden i lovtekst og forarbeider kan være for vid eller for snever. Disse problemstillingene, sammenholdt med det høye årlige antall dommer gir Høyesterettspraksis en særstilling i rettskildebruk generelt, og i skatte- og avgiftssaker spesielt, og er den dominerende rettskilden på området.

Et spørsmål som ofte prøves er hvorvidt ligningspraksis/administrativ praksis er bindende for hvordan skatte- og avgiftsreglene skal tolkes. I Rt-1975-992 ("Hjelmås-Larsen") gav Høyesterett riktignok uttrykk for at ligningspraksis i strid med ordlyden, på ca åtte år, omfattende men ikke helt entydig, måtte vike for lovens ordlyd og formål. Høyesterett kommer imidlertid også med en prinsipiell uttalelse om vekten av ligningspraksis: *"...det må stilles særlige krav til fasthet og varighet av ligningspraksis når det som her ikke bare er tale om praksis som hjelpemiddel ved tolkning av skattebestemmelse, hvis innhold er tvilsom, men anvendelse av praksis som grunnlag for en fremgangsmåte som klart er i strid med skatteloven"*. Dette viser at Høyesterett på dette tidspunkt *ikke* satte en definitiv stopper for at praksis skulle kunne brukes som grunnlag for en skattelovsstridig fremgangsmåte, i og med "Hjelmås-Larsen-dommen".

Høyesterett åpner i dommen derimot for at praksis kan danne grunnlag for en fremgangsmåte som er i strid med ordlyden i skatteloven, og dermed en uriktig lovtolkning, dersom praksisen fyller visse særlige krav til fasthet og varighet, herunder entydighet og omfattende bruk. Disse uttalelsene har vært bakgrunn for mange saker for domstolene hvor spørsmålet har vært om praksis har vært fast nok og hatt tilstrekkelig varighet.

Disse spørsmålene er nå imidlertid løst i nyere praksis fra Høyesterett. I Rt-2003-1821 (Hunsbedt) legger Høyesterett risikoen for uriktig lovtolkning fullt og helt på skatteetaten, noe som følges opp i Rt-2005-951 (Porthuset).

I den førstnevnte dommen henviste staten til praksis fra merverdiavgiftsmyndighetene da de anførte at det av relevanskravet måtte følge det vilkår for fradragsretten i saken at den primære

bruk for oppofrelsen måtte være i den avgiftspliktige virksomhet. Førstvoterende uttaler: *"Da en slik tolkning av merverdiavgiftsloven §21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt"*.

Etter disse to dommene må det være klart at uriktig lovtolkning er skatteetatens risiko, og kan følgelig ikke rettes opp av senere konsekvent praksis. Dette samsvarer med legalitetsprinsippet. Grunnlovens §88, hvor det fremgår at "Høyesteret dømmer i sidste Instans", underbygger denne oppfatningen.

Forvaltningspraksis vil likevel ha vekt som hjelpemiddel ved tolkningen av en uklar lovtekst uten tilstrekkelige forarbeider, og er ikke avskrevet som rettskildefaktor av Høyesterett, så lenge forvaltningen ikke har tolket bestemmelsen direkte feil.

Det kan stilles spørsmål ved om uttalelsen ville blitt annerledes dersom den innskrenkende tolkningen var til gunst for borgeren. På bakgrunn av uttalelsene i Rt-2006-577 "Baker Hughes" (se nedenfor) om at legalitetsprinsippet ikke nødvendigvis står like sterkt på alle områder innenfor skatteretten, sammenholdt med det faktum at Høyesterett spesifikt nevner *"...til borgernes ugunst..."*, kan det hevdes at Høyesterett ville lagt mer vekt på konsekvent forvaltningspraksis, selv om denne representerer en innskrenkende fortolkning av lovteksten, dersom dette var til gunst for borgeren. Dette synes å være naturlig sett i lys av hensynet til forutberegnelighet og legalitetsprinsippet for øvrig. Jeg begrunner dette synspunktet med at borgerne må kunne forventes å ha kjenneskap til lang forvaltningspraksis, og således kan ha innrettet seg etter denne. Det kan også hevdes at en innskrenkende fortolkning til borgernes gunst, ikke utgjør noe "inngrep" i legalitetsprinsippet forstand, slik at det ikke stilles de samme krav til klar lovhjemmel i disse tilfellene. Jeg vil anta at legalitetsprinsippet derfor ikke er til hinder for at lovbestemmelser tolkes innskrenkende eller utvidende til borgernes gunst. Dette støttes da også av uttalelsene fra Høyesterett i Rt-2001-1444 "Skøyen Næringspark": *"Det må ... være klart at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skattyteren"*.

Det fremgår av sammenhengen ovenfor at Høyesterettspraksis spiller en vesentlig og avgjørende rolle som rettskildefaktor i skatte- og avgiftsretten. Dette gjenspeiles av det store antall Høyesterettsavgjørelser som avsies innenfor skatte- og avgiftsretten hvert år.

En annen grunn til at Høyesterettsavgjørelser spiller en så betydelig rolle innenfor disse to rettsområdene er at lovgivningen bærer preg av å være fragmentarisk, og reglene er ofte kompliserte. Videre fattes det et stort antall vedtak hvert år innenfor både skatte- og avgiftsområdet, noe som fører til at grunnlaget for prøving blir meget stort.

Da legalitetsprinsippet som er tema for denne fremstillingen ikke er kodifisert i loven, vil Høyesterettspraksis være den dominerende rettskilde for den videre fremstillingen. Nedenfor vil jeg gi en kasuistisk fremstilling av grensene som har blitt trukket opp for legalitetsprinsippets anvendelsesområde i skatte- og avgiftssaker.

3.3 Rt-2005-577 "Baker Hughes"

Dommen har interesse for denne fremstillingen da den inneholder metodiske uttalelser om legalitetsprinsippet i skatteretten. I denne avgjørelsen hadde skattyteren benyttet avvikende regnskapsår frem til 1999 (1. oktober til 30. september). Fra 1999 gikk skattyter over til å benytte kalenderåret som regnskapsår, noe som innebar at mellomperioden (1. oktober – 31. desember 1999) skulle anses som en egen inntektsperiode, jf. skatteloven av 1911 §14-1, 5. ledd. Spørsmålet for Høyesterett var hvorvidt saldoavskrivninger kunne kreves fullt ut for hele året, eller om det skulle foretas en forholdsmessig avskrivning for mellomperioden. Høyesterett uttaler i saken at verken lovtekst eller forarbeider gir svar og at relevant rettspraksis ikke finnes, men gir likevel noen generelle bemerkninger til temaet rundt legalitetsprinsippet.

Lagmannsretten la til grunn at en forholdsmessig fordeling av saldoavskrivningene måtte kreve "klar" hjemmel. Denne uttalelsen var bakgrunnen for førstvoterendes bemerkning: *"Jeg er i utgangspunktet enig med staten i at legalitetsprinsippet på skatterettens område ikke står like sterkt når det gjelder periodisering av kostnader som når det gjelder skatteplikt. Men hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil eller som her, er taus. Det må kreves at skattyterne i rimelig utstrekning skal kunne forutse sin rettsstilling, jf. eksempelvis Rt. 1990 side 1293 (Ytterbøe) på side 1297."*

Dette utsagnet kan peke mot den antitese at legalitetsprinsippet står sterkt når det gjelder i alle fall skatteplikt. Det bør være klart at det er grunnlag for å legge større vekt på andre rettskilder som for eksempel reelle hensyn, når det dreier seg om tidfesting av fradrag enn når det gjelder skatteplikt. Imidlertid er det grunn til å bemerke at Høyesterett har tillagt slike og andre hensyn som ikke har direkte tilknytning til loven betydelig vekt også hvor det er snakk om skatteplikt.

Høyesterett uttaler i saken at selv om legalitetsprinsippet nok står sterkere i saker om skatteplikt, så vil hensynet til forutberegnelighet sette skranker for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder enn lovteksten også utenfor sakene om skatteplikt; i dette tilfellet tidfesting. Forutberegnelighet er påkrevet fordi skattyter vil ha en sterk interesse i å kunne gjennomføre transaksjoner og andre disposisjoner uten å måtte spille et sjansespill med hvorvidt eller med hvor meget disposisjonen vil bli skattlagt. Også samfunnsøkonomiske hensyn taler sterkt for at skattyter skal kunne forutse sin rettsstilling.

Videre uttaler Høyesterett i "Baker Hughes" at ønsket om harmonisering av lovbestemmelser, og de øvrige hensyn som staten i saken anfører som støtte for at lovgivningen forutsetter en forholdsvis fordeling *"ikke (er) sterke nok til å begrunne en løsning som verken har forankring i lov, forarbeider eller en entydig holdning til spørsmålet innen skattemyndighetene"*. Dette utsagnet må ses på som en bekreftelse fra Høyesterett om at legalitetsprinsippet står sterkt i skatteretten, og at det kreves mye for å fravike ordlyden i loven, også utenfor saker om illeggelse av skatt (tidfesting/periodisering).

Hensynet til forutberegnelighet står meget sentralt i skatteretten, følger også av Rt-1990-1293 (Ytterbøe) der førstvoterende uttaler *"At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og teori"*. Det uttales også mer konkret at lovforståelsen som staten hevder i "Ytterbøe-saken" verken i loven eller dens forarbeider er kommet til uttrykk *"med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket"*. Høyesterett oppstiller altså et krav til *"klarhet"* i loven for at inngrep skal kunne skje overfor skattyterne, altså et viktig hensyn i borgernes favør. Hensynet til forutberegnelighet er et av hensynene som legalitetsprinsippet er ment å ivareta. Oppsummeringsvis kan det bemerkes at legalitetsprinsippet står sterkt i skatteretten, men at prinsippets gjennomslagskraft vil variere noe i forhold til hvor betydelig inngrepet er overfor den private.

Det konkrete eksempel fra "Baker Hughes-saken" er følgelig at legalitetsprinsippet står sterkere i saker om fastsettelse av skatt, enn i saker om tidfesting/periodisering av kostnader. Uttalelsene i dommen gjelder altså direkte kun for spørsmål om tidfesting av fradrag, men det kan kanskje stilles spørsmål ved om ikke de samme hensyn vil gjøre seg gjeldende på fradragssiden generelt. Dette synspunktet kan jeg vanskelig gi min tilslutning, da nektelse av fradrag for skattyter i praksis vil bety det samme som illeggelse av skatt, dersom skattyteren hadde regnet med å kunne fradra kostnadene. Legalitetsprinsippet burde derfor, etter min vurdering, ha samme styrke ved spørsmålet om å nekte fradrag for et tap som ved spørsmålet om å pålegge en skatteplikt for en gevinst. Det vil derimot ikke stå like sterkt i saker om tidfesting/periodisering, jf. "Baker Hughes-dommen", men hensynet til forutberegnelighet vil sette skranker også her.

Det kan her stilles spørsmål ved om det er på sin plass å skille legalitetsprinsippets gjennomslagskraft og betydning i to ulike saker innenfor samme rettsområde. Det virker ganske klart at hensynet til forutberegnelighet (som tidligere nevnt er dette et hensyn som legalitetsprinsippet skal ivareta), vil ha mer vekt ved behandling av selve skatteplikten (i motsetning til tidfestingsspørsmål som i denne saken) da det kommer til den personlige skatteyter. Jeg finner det imidlertid betenkelig at Høyesterett ikke skiller mellom store konserner/selskaper og den menige mann i slike spørsmål. Jeg vil anta at også tidfestingsspørsmål, spesielt i store selskaper, vil være et spørsmål som skattyteren i betydelig grad behøver å kunne forutberegne, spesielt med tanke på den ofte betydelige pengestrømmen

som beveger seg innenfor og mellom de store selskapene. Høyesterett uttaler riktignok bare at *"... legalitetsprinsippet ... ikke står like sterkt..."*, uten å utpensle forskjellen noe ytterligere. Jeg vil tro at forutberegnelighet rundt tidfestingsspørsmål vil kunne ha betydelig påvirkning for selskapers økonomiske planlegging, kanskje spesielt i et kortere tidsperspektiv. Dette kan peke mot at legalitetsprinsippet burde kunne stå sterkt også i saker som ikke direkte omhandler selve skatteleggingen, som for eksempel tidfestingsspørsmål. Det må her nevnes at selskaper ofte planlegger økonomiske strategier langsiktig og derfor er avhengige av en forutberegnlig skattelovgivning også på dette området.

4 Forbudet mot tilbakevirkende kraft i skatte- og avgiftssaker

4.1 Generelt

Forbudet mot lovers tilbakevirkende kraft fremgår av Grunnloven §97. Dette vil si at en lov i utgangspunktet ikke kan virke på handlinger utført før loven trådte i kraft. Det kan hevdes at et slikt forbud vil følge av legalitetsprinsippet alene, også uten en egen hjemmel i Grunnloven. På denne måten har lovers tilbakevirkende kraft, etter min vurdering, en side mot legalitetsprinsippet, og forbudet mot slik tilbakevirkning kan ses på som en forlengelse av lovskravet. Det kan spørres om legalitetsprinsippet inneholder (de lege lata), eller burde inneholde (de lege ferenda), en regel om at all offentlig inngripen i den private sfære krever hjemmel i *lovlig* lov, slik at dersom en av Stortinget gitt lov strider mot grunnloven, vil heller ikke legalitetsprinsippet være oppfylt.

Nedenfor vil to Høyesterettsdommer kalt "Allseas" og "Arves Trafikkskole" bli utredet for, med den hensikt å klarlegge hvilke grenser som gjelder for lovers tilbakevirkende kraft i skatte- og avgiftsretten, og således utpense legalitetsprinsippet's grenser innenfor disse rettsområder. Til slutt vil det bli gjort rede for den nylig avsatte dommen om rederibeskatningen som foreløpig fastsetter forbudets virkeområde på skatterettens felt.

4.2 Rt-2005-867 "Allseas"

Denne saken har interesse for denne fremstillingen da den har uttalelser som kaster lys over forbudet mot tilbakevirkende kraft i Grunnloven §97, på skatterettens område.

Saken gjaldt bruk av summarisk fellesoppgjør ved fastsettelsen av skattesats for selskapet Allseas Marine Contractors SA. Det ble ved skatteoppgjøret anvendt skattesatser i forskrift av 1997 om summarisk fellesoppgjør gitt med hjemmel i ligningsloven §9-5 nr 8. Inntekten som forskriften ble anvendt på skulle imidlertid i sin helhet vært innberettet flere år før forskriften trådte i kraft. Det ble derfor opp til Høyesterett å avgjøre om bruk av skattesatsene etter denne forskriften stred mot tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven §97.

Førstvoterende uttaler i dommen: *"Forholdet mellom Grunnloven §97 og skattelovgivningen står i forskjellig stilling ved forskjellige typer skatter og endringer, jf. Andenæs: Statsforfatningen i Norge 9. Utgave side 398. Det er i praksis lagt til grunn som et generelt prinsipp at endringer i inntektsskatten kan gjøres gjeldende for det inntektsåret hvor endringen ble vedtatt."* Det uttales så videre: *"Det aksepteres også i meget betydelig utstrekning at en ny lovbestemmelse gjør endringer i skattelovens inntektsbegrep, blant annet slik at noe som tidligere ikke ble regnet som inntekt, etter lovendringen tas med ved beregningen av inntekten. Synspunktet er at det anses berettiget å bruke de nyeste reglene siden de gir det beste uttrykk for lovgivers syn på hvordan skatten bør utlignes."*

Her fastslår førstvoterende at det ikke kan oppstilles en generell og entydig rettslig standard for forholdet mellom skattelovgivningen og tilbakevirkningsforbudet. Det fastslås også det befestede utgangspunkt om at endringer i inntektsskattesatsene kan gjøres gjeldende for også tiden før endringene ble vedtatt, innenfor samme inntektsår. Den endelige skattesats fastsettes da også i praksis gjerne i slutten av et inntektsår, med virkning for det forutgående året.

Førstvoterende nevner også Rt-2001-762 og Rt-1996-1415 der forholdet mellom Grunnloven §97 og skattelovgivningen beskrives som et spørsmål om tilbakevirkningen virker *"klart urimelig eller urettferdig"*. Denne fremgangsmåten er ytterligere utredet for i avsnittet under om "Arves trafikkskole".

Høyesterett uttaler imidlertid i den foreliggende dom at situasjonen ved summarisk fellesoppgjør vil være noe annerledes, da dette er en *"ekstraordinær oppgjørsmåte"*. Her understrekes den holdning at forholdet mellom tilbakevirkningsforbudet og skattelovgivningen står i forskjellig stilling ved forskjellige typer skatter og endringer, noe som ytterligere utpenses i "Arves trafikkskole", se avsnitt under. Førstvoterende uttaler i denne forbindelse, med henvisning til det konkrete tilfellet: *"Formålet med forskriften har riktignok ikke vært å påføre arbeidsgiverne økte byrder, men å avløse en tungvint og lite praktisk behandlingsmåte med en mer hensiktsmessig og praktisk ordning. Dette taler isolert betraktet for at ordningen bør aksepteres i forhold til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven §97."*

Førstvoterende går imidlertid lenger i drøftelsen: *"jeg er imidlertid kommet til at denne betraktningen ikke kan være avgjørende. Selv om formålet ikke var å påføre arbeidsgiverne økte byrder, vil dette ikke sjelden bli resultatet av de satser forskriften anviser"*.

Høyesterett legger med dette til grunn de økonomiske realiteter for skattyter, fremfor Skattedirektoratets formål med forskriften. Det fremheves at realiteten bak forskriften er at den knytter økte byrder til tidligere handlinger, noe som setter en høy terskel for tilbakevirkning, men ikke et absolutt forbud. Se mer om dette under neste punkt: "Arves trafikkskole".

Det avgjørende for førstvoterendes syn om at forskriften innebar en ulovlig tilbakevirkning i denne konkrete saken, synes å være at det i realiteten ble pålagt skattyter økte byrder på tidligere handlinger, sammenholdt med førstvoterendes videre uttalelser: *"Utformingen av ikrafttredelsesbestemmelsen synes også å ha ført til resultater som kan fremstå som noe tilfeldige eller vilkårlige."* Denne uttalelsen må ses på som en innrømmelse av at hensynet til forutberegnelighet står sterkt i skattesaker. Det fremheves videre at dersom saken hadde gått direkte til rettslige prøving i domstolene ville de tidligere regler fått anvendelse, men ettersom saken ble i forvaltningen som klagesak til forskriften trådte i kraft ble forskriftens beregningsregler benyttet. Dette fremstår klart som tilfeldig eller vilkårlig og oppfyller, etter mitt syn, neppe kravene til forutberegnelighet som ligger i legalitetsprinsippet. Realiteten, dersom den nye forskriften skulle vært lagt til grunn, ble at ansvaret for skattyter ble skjerpet på grunn av at arbeidsgiveren "Allseas", med en holdbar begrunnelse, påklaget omfanget av de ytelser det

skulle trekkes skatt av.” Dette var bakgrunnen for at Høyesterett kom til at ikrafttredelsesbestemmelsene stred mot tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven §97.

Dommen gir anvisninger på forholdet mellom tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven §97 og skattelovgivningen, der det knyttes økte byrder til tidligere handlinger. Den setter neppe et absolutt forbud mot tilbakevirkning i saker om økte byrder, men må anses å gi anvisning på en forholdsvis høy terskel. Dommen som kom et år senere utpenslet forholdet mellom de to regelsett ytterligere og er drøftet i det følgende punkt.

4.3 Rt-2006-293 ”Arves Trafikkskole”

Dommen, kalt ”Arves Trafikkskole”, er på skatterettens område regnet som meget sentral da det kommer til lovers tilbakevirkende kraft, jf Grunnlovens §97. Dommen er referert til i mange senere Høyesterettsdommer, blant annet i den nylige ”Rederibeskatnings-dommen”. Dommen inneholder flere prinsipielle uttalelser som ytterligere utpensler tilbakevirkningsforbudets anvendelsesområde i skatteretten.

Saken gjaldt gyldigheten av et vedtak av Oslo fylkesskattekontor hvor kjøreskolen ”Arves Trafikkskole” ble pålagt å tilbakeføre fradragsført merverdiavgift etter en lovendring. Da det gjelder spørsmålet om det gjelder et absolutt forbud mot tilbakevirkende lover, herunder på skatte- og avgiftsrettens område, skiller førstvoterende mellom to teorier utviklet i den juridiske litteraturen, nemlig ”regelteorien” og ”standardteorien”. Regelteorien bærer preg av å være en kasuistisk oppstilling av hvilken tilbakevirkning som er tillatt og hvilken som er forbudt innenfor de særskilte rettsområder. Standardteorien legger til grunn en helhetsvurdering, der det kun er tilbakevirkning som er *”særlig urimelig eller urettferdig”* i det konkrete tilfelle som er forbudt etter Grunnlovens §97.

Det uttales av førstvoterende at begge teorier anvendes i rettspraksis, noe som kommer til syne i ”Borthen-dommen” (Rt-1996-1415), der det uttales: *”Bestemmelsen – med dens generelle ordlyd om at ”Ingen Lov maa gives tilbagevirkende Kraft” – stiller etter vår rettstradisjon opp et forbud, som vel kan gis et mer presist innhold på spesielle rettsområder, men som ellers, blant annet på det rettsområdet vi her er på, må anses for å rette seg mot særlig urimelig eller urettferdig tilbakevirkning”*.

Førstvoterende fremhever at tilbakevirkning som hovedregel er forbudt der det knyttes nye byrder til en tidligere handling eller begivenhet, og strafferett benyttes som eksempel da hun uttaler at *”et absolutt forbud gjelder i strafferetten”*. Denne uttalelsen er ikke nærmere utredet, men må antas å være utledet av at strafferetten er regnet for å være i tilbakevirkningsforbudets – og således også i legalitetsprinsippets innerste kjerne. Som tidligere nevnt anses skatte- og

avgiftsretten å ligge innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde. Dette må ha som konsekvens at dersom det kan hevdes at visse deler av skatte- og avgiftsretten ligger i legalitetsprinsippets kjerne, må det gjelde et absolutt forbud mot tilbakevirkende lover også i disse delene av skatte- og avgiftsretten, på lik linje med strafferetten. Dette vil jeg komme tilbake til under fremstillingen av legalitetsprinsippet på tilleggsskattens område.

I denne dommen fremheves også det faktum at satsene for alminnelig inntekts- og formuesskatt fastsettes i slutten av et inntektsår. Man kan således si at borgerne ikke vet hvor meget de vil komme til å betale i skatt, før året er omme. Denne ordningen er klart et utslag av tilbakevirkning, men en langvarig rettspraksis, med utgangspunkt i Rt-1925-588, har godtatt dette med begrunnelse i at Stortinget først ved utgangen av inntektsåret har full oversikt over alle inntekter som skal beskattes, og også statens inntektsbehov. Denne langvarige praksisen må sies å støtte opp om tanken om at skatte- og avgiftsretten er i legalitetsprinsippets, og således også tilbakevirkningsforbudets, kjerneområde, og ikke nødvendigvis i selve kjernen.

Førstvoterende uttaler at dette også begrunnes med at *"det er den samlede skatteevnen og ikke den enkeltstående handling som rammes"*, jf. Rt-1925-588. Her vil jeg kort skyte inn at dette argumentet fremstår som lite velbegrunnet. Den samlede skatteevne er jo nettopp et resultat av enkeltstående handlinger, og jeg kan derfor ikke se riktigheten av å sette et kategorisk skille mellom disse. Førstvoterende fremhever da også at nyere rettspraksis har dreiet mer mot standardteorien, slik at også da det gjelder skattesatser vil det kunne være et tilbakevirkningsforbud der tilbakevirkningen er klart urimelig eller urettferdig, jf. Rt-2001-762 og "Borthen-dommen". Dette kan tenkes å kunne bli resultatet dersom skattesatsene i slutten av et inntektsår skulle økes uforholdsmessig mye med virkning for det forutgående år.

I "Arves Trafikkskole" oppstilles det i tillegg en teori som må sies å komme i en mellomstilling mellom det absolutte forbud, slik som i straffeloven, og en helhetsvurdering der kun urimelig eller urettferdig tilbakevirkning rammes. Førstvoterende viser her til "Kløfta-dommen" (Rt-1976-1) da hun sonderer mellom tre grupper av grunnlovsbestemmelser ved vurderingen av om en lov skal settes til side som grunnlovsstridig. Disse tre løsningene kan gjengis på følgende måte:

- Dersom grunnlovsbestemmelsen er til vern om enkeltmenneskets personlige frihet må grunnlovens gjennomslagskraft være betydelig.
- Gjelder det bestemmelser som regulerer de andre statsmakters arbeidsmåte eller innbyrdes kompetanse må domstolene i vid utstrekning respektere Stortingets syn, og således være varsomme med å statuere grunnlovsstrid.
- Grunnlovsbestemmelser til vern om økonomiske rettigheter må for så vidt komme i en mellomstilling.

Da det i "Arves Trafikkskole" er snakk om økonomiske rettigheter, som det ofte vil være i skatte- og avgiftssaker, uttaler førstvoterende at *"normen i §97 åpner for mellomvarianter mellom et absolutt forbud og en helhetsvurdering hvor bare den særlig urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt"*. Hun viser i den forbindelse til "Gullklaus-dommen" (Rt-1962-369) som eksempel på en slik mellomvariant der "tvingende samfunnsinteresser" måtte være avgjørende for hvorvidt en lov kunne ha tilbakevirkende kraft.

I "Arves Trafikkskole" uttales det av førstvoterende: *"I vår sak er Arves Trafikkskole fratatt en økonomisk rettighet. I sin virkning dreier det seg om å knytte økonomiske byrder til en tidligere handling. Man er da på et område hvor Grunnlovens tilbakevirkningsforbud står sterkt, men ikke i forbudets innerste kjerne. Etter mitt syn kan man ikke på dette området stille opp et absolutt forbud mot tilbakevirkning. Men fordi man er så nær kjerneområdet til §97, må det mye til før en tilbakevirkning kan godtas"*. I denne uttalelsen ligger altså at skatt og avgift er i kjerneområdet for bestemmelsen om lovers tilbakevirkende kraft, jf. Grunnlovens §97, på samme måte som at skatt og avgift er i kjerneområdet for legalitetsprinsippet, jf. ovenfor.

Da det i denne saken var snakk om en økonomisk rettighet, kom førstvoterende frem til at det ikke var rom for *"noen helhetsvurdering hvor bare den klart urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt"*, men at det måtte benyttes en slik mellomstilling som nevnt ovenfor. Konklusjonen ble derfor at lover på et område som dette, der det er tale om å knytte økonomiske byrder til en tidligere handling, kan gis tilbakevirkende kraft bare dersom sterke samfunnsmessige hensyn gjør seg gjeldende. Slike hensyn ble ikke funnet å foreligge i "Arves Trafikkskole".

Videre fremheves også i denne dommen betydningen av forutberegnelighet. Som tidligere nevnt er dette et av hovedhensynene legalitetsprinsippet er ment å ivareta. Førstvoterende uttaler generelt at lovgivers behov for handlingsrom ikke er like stort på områder hvor det gjelder en transaksjonsavgift som avgiftsmessig sett skulle ha vært gjort opp før lovendringen, som det vil være da det gjelder å fastsette de rettslige rammer for det alminnelige skatteoppgjør i det enkelte inntekstår.

Det uttales videre at §74 i merverdiavgiftsloven gir borgerne en *"særlig forventning om at lovendringer ikke skal skje med tilbakevirkende kraft til skade for dem"*, og gjennom denne uttalelsen understreker førstvoterende legalitetsprinsippet styrke i skatte- og avgiftsretten, selv om dette ikke er uttrykkelig sagt. Dette forsterkes ytterligere av uttalelsen om at *"hensynet til å unngå innrettelse i mellomperioden og konkurransehensynet (ikke) er tungtveiende nok til å forsvare den aktuelle tilbakevirkningen"*. Det kan dermed sluttet at for saker hvor økonomiske byrder knyttes til tidligere handlinger vil legalitetsprinsippet og tilbakevirkningsforbudet stå sterkt, og rettsområdet er i prinsippenes kjerneområde, men noe absolutt forbud er det ikke da

slike saker ikke er i prinsippenes innerste kjerne. Dette innbyr til den antitese at saker som faller inn under tilbakevirkningsforbudets, og også legalitetsprinsippets, innerste kjerne vil ha et absolutt grunnlovsværn mot tilbakevirkende lover, jf. også uttalelsen om at det gjelder et absolutt forbud i strafferetten.

Det kan etter dette stilles spørsmål ved om det finnes deler av skatte- og avgiftsretten som må sies å falle inn i legalitetsprinsippets kjerne. Dersom dette skulle være tilfellet vil legalitetsprinsippet i disse sakene stå i en særstilling ; tilbakevirkende kraft vil som utgangspunkt være avskåret og lovtolkning vil være underlagt særdeles strenge skranker. Jeg vil i punkt 5 ta utgangspunkt i Rt-2006-593 (Eksportfinans) for å avgjøre om reglene om tillegsskatt er i selve kjernen av legalitetsprinsippet. På bakgrunn av oppgavens oppbygning vil jeg imidlertid først behandle den nylig avsatte dommen i Høyesterett om rederibeskatningen.

4.4 Rt-2010-143 "Rederibeskatningen".

I februar i år (2010) ble overgangsreglene til ny rederiskatteordning av 2007 prøvet for Høyesterett. Saken gikk direkte fra tingretten, da problemstillingen fremsto som så vidt prinsipiell for alle parter at lagmannsrettsbehandling ble ansett for å være unødvendig. I saken omtales mange av de sentrale spørsmål angående forbudet mot tilbakevirkende kraft i Grunnlovens §97.

Saken omhandler overgangsreglene fra skatteordningen som ble innført i 1996 til ny ordning av 2007. Etter skatteordningen av 1996 var inntekter fra skipsfart fritatt for skatteplikt frem til det ble vedtatt utbytte eller rederiene gikk ut av ordningen. Ved slik utdeling eller utflytting fra landet ville de uskattede inntekter bli skattlagt. På bakgrunn av at ordningen fra 1996 ikke lenger ble ansett for å være gunstig i en internasjonal kontekst og derfor kunne føre til at skipsredere flagget ut sine skip til andre land, ble det innført en ny skatteordning i 2007 som innebar at skipsfartsinntektene ble endelig skattefrie for fremtiden, med unntak av en lav tonnasskatt.

Et vilkår som fulgte av overgangsreglene var imidlertid at deler av tidligere pådratt *latent* skatteplikt måtte innbetales av rederiene, altså den skatt på inntekter som etter 1996-ordningen var fritatt for skatteplikt. Mer presist bestemte overgangsreglene at to tredjedeler av de uskattede midler skulle komme til beskatning med 10 prosent per år, mens en tredjedel forble skattefri forutsatt at 28% ble benyttet til miljøformål. Rederiene bestred disse overgangsreglene, og spørsmålet for Høyesterett å ta stilling til var om disse var i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnlovens §97, da rederiene måtte betale tilbake skatt på inntekter som etter 1996-ordningen var skattefrie. Dissens 6-5.

Flertallet av Høyesterettsdommerne i rederibeskatningssaken tar utgangspunkt i den ovenfor nevnte dom, Rt-2006-293 (Arves Trafikkskole), da de kommer til at det avgjørende må være hvor

sterk tilbakevirkningen virker på skattyterne, og ikke nødvendigvis om loven knytter nye virkninger til tidligere hendelser. Spørsmålet for flertallet ble derfor om *"sterke samfunnshensyn"* taler for tilbakevirkning i dette konkrete tilfellet. Førstvoterende i rederibeskatningssaken fremhever uttalelser fra Arves Trafikkskole-dommen og summerer slik: *"Normen er såleis her sagt å vere om det var sterke samfunnsmessige behov for å godta tilbakeverkande kraft. Deretter er det lagt opp til det eg vil karakterisere som ei momentbasert interesseavveging der også ei samhøvevurdering spelar inn. Eg viser her til avsnitt 74 der det er spurt om det låg føre "et tilstrekkelig tungveiende samfunnsmessig behov til å godta at lovendringen gis tilbakevirkende kraft"*".

Førstvoterende stiller her opp *"tilstrekkelig tungtveiende samfunnsmessig behov"* som avgjørende moment for om tilbakevirkningen kan godtas eller ikke, jf. uttalelsene i Arves Trafikkskole-dommen. Førstvoterende uttaler også i premiss 142 at Borthen-saken ikke gjaldt tilfelle der det knyttes nye byrder til tidligere handlinger, og at den foreliggende sak således ikke kan sammenlignes med den saken. I premiss 153 understreker førstvoterende igjen sitt syn på hva som må være det avgjørende moment i vurderingen om tilbakevirkningen kan godtas: *"Ut frå rettspraksis kan det etter mitt syn stillast opp nokre hovudpunkt. Spørsmålet om ei lov som knyter verknader til tidlegare hendingar eller grip inn i etablerte rettsposisjoner, er i strid med Grunnlova §97, er avhengig av kor sterkt tilbakeverknadselementet er"*.

Førstvoterende fremhever viktigheten av at dommen omhandler et rettsområde hvor *"omsynet til innrettingsbehovet for næringa må vege tungt"*, jf. premiss 153. Det fremheves videre at den foreliggende sak har store likhetstrekk med Arves Trafikkskole-dommen og at det med 2007-ordningen var tidligere hendelser og disposisjoner som ble utsatt for en mer omfattende skattlegging, slik at normen fra Arves Trafikkskole-dommen må legges til grunn. Førstvoterende kommer slik frem til at tilbakevirkningselementet fremstår like sterkt i denne saken som i Arves Trafikkskole-saken, og finner ikke tilstrekkelig samfunnsmessige behov for å tillate en slik tilbakevirkning. Førstvoterende, og flertallet i saken, kommer således til at overgangsreglene strider mot Grunnlovens §97.

Det er i denne dommen interessant også å se på hva mindretallet la til grunn for sin løsning. Dette på grunn av den sterke dissensen i saken (6-5). Jeg legger imidlertid til at mindretallets uttalelser kun har interesse av pedagogiske årsaker, og skaper ikke presedens. Mindretallet tar utgangspunkt i skillet som ble oppstilt i Borthen-dommen mellom *"egentlig"* og *"uegentlig"* tilbakevirkende kraft. Annenvoterende mener at overgangsreglene ikke knytter nye byrder til tidligere handlinger, men svekker den rettslige posisjonen for rederiene i fremtiden. Det avgjørende for mindretallet ble etter dette om tilbakevirkningen fremsto som *"klart urimelig eller urettferdig"*, jf. premiss 209, noe annenvoterende kommer frem til at tilbakevirkningen ikke er. Det bør være tankevekkende at Høyesterett er så vidt uenige i en slik prinsipiell sak, selv om dommen skaper presedens på området den omhandler. Det må også understrekes at Høyesterett

i og med denne dommen tilsynelatende går vekk fra den tradisjonelle tilnærmingen til dette spørsmålet, skillet mellom "egentlig" og "uegentlig" tilbakevirkning, og slår fast normen fra Arves Trafikkskole-dommen som det sentrale vurderingstema for fremtiden.

I den foreliggende dom er det uttalelser fra både flertallet og mindretallet om betydningen av at Stortinget selv har vurdert grunnlovsspørsmålet. Både flertallet og mindretallet tar utgangspunkt i Rt-1976-1 (Kløfta-dommen) der det uttales at vekten av Stortingets syn varierer med hvilken grunnlovsbestemmelse det er tale om. Økonomiske rettigheter, som er det sentrale i rederibeskatnings-dommen, kommer i en mellomstilling og det fastsettes at dersom det foreligger tvil, bør Høyesterett vise tilbakeholdenhet med å fastslå grunnlovsstrid i de tilfeller hvor Stortinget klart har vurdert grunnlovsspørsmålet selv.

Førstvoterende i rederibeskatnings-saken mener at Stortinget i denne saken har brukt feil norm ved vurderingen av grunnlovsspørsmålet, men det kan synes som at normen fra Kløfta-dommen og Rt-2007-1308 (Sørheim) fastholdes, slik at dersom Stortinget har vurdert grunnlovsspørsmålet med den kvalitet som må kreves så skal domstolene vise tilbakeholdenhet med å overprøve dette. Dette synet understrekes av annenvoterende da han i premiss 268 uttaler: *"Stortingets behandling av overgangsordningens forhold til Grunnloven §97 overgår sannsynligvis både i omfang og grundighet all tidligere lovgivning"*. Han uttaler videre at *"helhetsinntrykket er kort sagt at vi står overfor en særdeles grundig og relevant vurdering av forholdet til Grunnloven §97. Slik jeg leser forarbeidene og vurderer problemstillingene i saken, ville det være lite forenlig med tidligere praksis om ikke Stortingets vurdering spilte en "betydelig rolle" ved vurderingen av grunnlovsmessigheten"*.

Selv om Høyesterett står samlet i synet på at Stortingets vurdering av grunnlovsspørsmål om økonomiske rettigheter må tillegges betydelig vekt kan det stilles spørsmål ved hvor heldig denne holdningen til lovverket er. Grunnloven er lex superior i forhold til annen lovgivning. Det må innebære at Grunnloven skal fungere som en skranke for senere lovgivning, slik at denne må holdes innenfor de rammer som Grunnloven oppstiller. Å beskytte befolkningen mot et overgrep fra flertallet må være en av de sentrale formål med Grunnloven og dens lex superior-funksjon.

Til dette kommer at noe av bakgrunnen for Grunnloven var maktfordelingsprinsippet, der makten i samfunnet skulle tredeles mellom den dømmende, lovgivende og utøvende makt. Dette utgangspunktet for maktfordeling har en overordnet rolle også i dagens rettssamfunn. At Høyesterett tillegger Stortingets vurdering av grunnlovsspørsmål betydelig vekt må kunne ses på som en uthuling av dette prinsipp, og således undergrave betydningen av at Grunnloven er lex superior. Jeg finner det betenkelig at Høyesterett opprettholder en tilbakeholdenhet med å overprøve Stortingets vurdering. Høyesterett burde, etter mitt syn, tolke Grunnloven uavhengig av hvordan andre maktapparater vurderer slike problemstillinger, for å sikre Grunnlovens funksjon som et vern mot overgrep fra flertallet.

Avslutningsvis bør det fremheves at det er tankevekkende at Høyesterett er så vidt uenige i sentrale grunnlovsspørsmål som tilbakevirkningsforbudet på de økonomiske rettigheters område. Grunnloven §97 gir uttrykk for en sentral rettssikkerhetsgaranti for borgerne, og det er, etter min vurdering, urovekkende at Høyesterett på dette punkt er så delt i sitt syn. Dette skaper et problem i forhold til den forutberegnelighet som kreves på skatterettens område, selv om rederiene fikk gjennomslag for sitt syn i denne saken. Forholdet mellom skatteretten og Grunnloven §97 fremstår som lite klarlagt i og med uenigheten innad i Høyesterett, og de så vidt forskjellige vurderingsmomenter som er fastlagt i de ulike dommene på området. Sett i lys av dette innebærer ikke Grunnloven §97, etter min mening, den sikkerhet mot overgrep som den tilsynelatende gir uttrykk for, og resultatet i saker på dette området kan fremstå som noe tilfeldig.

5 Legalitetsprinsippet i saker om tilleggsskatt/tilleggsavgift

5.1 Generelt

På bakgrunn av spørsmålet om visse deler av skatte- og avgiftsretten står i en rettskildemessig særstilling, vil det under dette punktet drøftes om tilleggsskatt/tilleggsavgift ligger nærmere legalitetsprinsippets kjerne enn skatte- og avgiftsretten for øvrig. Dersom dette skulle vise seg å være riktig, vil det trekke opp snevrere rammer for lovtolkning og de konstitusjonelle skranker, enn det som gjelder i skatteretten ellers. Nedenfor vil de to mest sentrale Høyesterettsdommer på området bli gjennomgått for å søke å besvare dette spørsmålet. "Eksportfinans-dommen" er behandlet først selv om den i tid kom etter "Tuva Eiendom-dommen". Dette er et bevisst valg, da "Eksportfinans-dommen", etter min vurdering, er den mest sentrale dommen på området.

5.2 Rt-2006-593 "Eksportfinans"

Høyesterettsdommen som populært er kalt "Eksportfinans" må anses for å være sentral i spørsmål angående tilleggsskatt og Norges forpliktelser etter EMK på dette området. Det er gitt uttalelser i dommen som kan kaste lys over legalitetsprinsippets stilling i saker om tilleggsskatt/tilleggsavgift. Spørsmålet av interesse er om tilleggsskatt står i en særstilling i forhold til legalitetsprinsippet, slik at dette området kan sies å falle inn i legalitetsprinsippets kjerne, i motsetning til kun kjerneområdet som det er utredet for overfor.

Saken gjaldt spørsmål om et selskap, Eksportfinans ASA, feilaktig var blitt pålagt å betale tilleggsskatt som følge av "åpenbare regne- og skrivefeil", jf. ligningsloven §10-3 litra a. Partene i saken var enige om at det var gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" til ligningsmyndighetene slik at de objektive vilkår for å ilegge tilleggsskatt forelå, jf. ligningsloven §10-2 nr.1. Det var også enighet om at det ikke forelå forsøk på skatteunndragelse. Det var derimot uenighet om unntaket fra tilleggsskatt i §10-3 litra a kunne benyttes på det foreliggende faktum.

Feilen oppsto ved at det ble benyttet et dataprogram (Akeliu) for utfylling av selvangivelse og næringsoppgave. Det ble gjort en manuell operasjon i dataprogrammet uten at dataprogrammets automatiske linker til andre poster i skjemaene ble omskrevet. Da saksbehandler påplussset et beløp i en av postene i skjemaet, førte programmets automatiske link til at dette beløpet ble trukket fra i en annen post. Dette var ikke intendert, og ble ikke oppdaget ved gjennomlesing av skjemaene. Ligningen ble derfor levert med for lite oppgitt inntekt, hvorpå det ble ilagt tilleggsskatt.

Spørsmålet for Høyesterett å ta stilling til var derfor om denne feilen kunne anses for å være en "åpenbare regne- og skrivefeil", jf. ligningsloven §10-3 litra a, slik at tilleggsskatt ikke skulle vært ilagt. Høyesterett kom til (dissens 4-1) at denne feilen måtte omfattes av ligningsloven §10-3 litra a, og opphevet således ligningen for så vidt gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Jeg vil ikke gå inn på

vurderingene rundt de lovbestemte unntaksregler, men søke å fremheve Høyesteretts syn på legalitetsprinsippet i saker om tilleggsskatt, som kan utledes fra denne dommen.

Førstvoterendes uttalelser kan kaste lys over tolkningen av legalitetsprinsippet i slike saker, der han sier: *"Når jeg er blitt stående ved den tolkning av ligningsloven §10-3 a som er den for skattyter mest gunstige, har jeg sett hen til at tilleggsskatt er straff i relasjon til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Det følger av plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 at ordinær tilleggsskatt (30%) er å anse som straff – "criminal charge" – i forhold til EMK artikkel 6 nr. 1. Konvensjonens straffebegrep må videre etter Høyesteretts praksis, ha samme innhold i forhold til artikkel 7 ("criminal offence"), slik at lovskravet også gjelder for tilleggsskatt".*

I dommen som førstvoterende referer til (Rt-2002-509) ble det lagt vekt på den nære sammenhengen mellom forhøyd tilleggsskatt (mer enn 30%) og vanlig straff. Høyesteretts flertall (dissens 9-4) kom også til at bruk av ordinær tilleggsskatt falt inn under virkeområdet til EMK art.6 nr. 1. Spørsmålet av interesse blir således om legalitetsprinsippet har samme anvendelsesområde i saker om tilleggsskatt som i straffesaker, hvilket i så fall vil bety at saker om tilleggsskatt befinner seg i legalitetsprinsippets kjerne.

På bakgrunn av dette er førstvoterendes videre uttalelser interessante: *"Det er – mener jeg – best i samsvar med Norges forpliktelser etter konvensjonen at ligningsloven §10-3 a forstås slik at det ikke legges inn det tilleggsvilkår at det alene med grunnlag i skattyters oppgaver raskt skal kunne konstateres ikke bare at det klart foreligger en feil, men at det er åpenbart hva feilen består i, og dermed hvilken korrigering som skal gjøre – et tilleggsvilkår som ikke har klar forankring i ordlyden".* Det uttales videre: *"Som denne saken viser, dreier det seg også ved anvendelse av ordinær tilleggsskatt om meget følbare økonomiske reaksjoner. Et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon er et sentralt trekk ved konvensjonens straffebegrep..."*.

Spørsmålet som først må drøftes, på bakgrunn av uttalelsene, er om tilleggsskatt er å anse som straff. Det er klart at tilleggsskatt ikke formelt regnes som straff i forhold til norsk strafferett, jf. den uttømmende listen i straffelovens §15. Det må imidlertid drøftes om ordinær tilleggsskatt er straff i den forstand at vilkårene for straff også må være oppfylt ved ileggelse av tilleggsskatt. Uttalelsene til førstvoterende i "Eksportfinans" kan neppe tolkes på noe annet vis enn at tilleggsskatt må anses for å være straff i forhold til i alle fall EMK art. 6 nr.1 og art. 7. På bakgrunn av dette må derfor vilkårene for straff i EMK også gjelde ved anvendelsen av tilleggsskatt i nasjonal rett.

Det er en kjent læresetning fra den juridiske litteraturen og av flere Høyesterettsdommer at straff ligger i kjernen av legalitetsprinsippet. Skatteretten generelt har på sin side blitt ansett for å ligge i legalitetsprinsippet kjerneområde, se ovenfor. Eksportfinans-dommen må kunne sies å peke i retning av at tilleggsskatt, på lik linje med strafferetten, ligger i legalitetsprinsippets

kjerne. Dette følger av at tilleggsskatt er straff i relasjon til EMK. Tilleggsskatt må etter dette skilles fra den øvrige skatteretten da det kommer til blant annet legalitetsprinsippet. Jeg legger her kort til at det også vil ha betydning for spørsmål om dobbeltstraff, beviskrav etc. Dette begrunnes blant annet i "Eksportfinans" der førstvoterende uttaler at ordinær tilleggsskatt er "... en meget følbare(e) økonomisk(e) reaksjon(er)." Dette må antas å ha vært noe av bakgrunnen for at EMK regner tilleggsskatt som straff.

En konsekvens av at tilleggsskatt må anses for å ligge i kjernen av legalitetsprinsippet er at det stilles ennå strengere krav til ordlydsfortolkningen i saker om tilleggsskatt, enn i skatte- og avgiftssaker for øvrig. Under punkt 6 vil jeg derfor søke å redegjøre for hvor langt lovanvenderen kan gå i å tolke innskrenkende, utvidende og eventuelt analogisk i saker om tilleggsskatt. Det må tas som utgangspunkt, jf. utredningen ovenfor, at reglene må være de samme for spørsmål om tilleggsskatt, som de som gjelder i strafferetten da begge rettsområdene faller inn i legalitetsprinsippet. På den samme måte kan det, etter min vurdering, slutes at tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven §97 står særlig sterkt i saker om tilleggsskatt – og et absolutt forbud vil være tenkelig.

I avsnittet nedenfor behandles Rt-2006-333 "Tuva Eiendom" hvor det i klar tale understrekes at tilleggsskatt er straff, og det gis uttalelser som kaster lys over tilleggsskattens forhold til legalitetsprinsippet.

5.3 Rt-2006-333 "Tuva Eiendom"

I denne saken ble et selskap ilagt tilleggsskatt på grunn av en tidfestingsfeil, jf. likningsloven §10-2. Det innledende spørsmålet i saken var om det var knyttet betingelser til utbetalingen av et tilleggsvederlag, slik at vederlaget var avhengig av en fremtidig begivenhet og således ikke var ubetinget ved inntektsårets slutt. Høyesterett kom til at alle begivenheter som fastsettelsen av tilleggsvederlaget skulle bygge på var inntruffet ved årsskiftet, slik at tilleggsvederlaget skulle vært tidfestet i det forutgående inntektsår, jf. skatteloven §14-2, da skattyteren fikk en ubetinget rett på ytelsen. Inntekten ble imidlertid ikke oppført dette året, men Høyesterett la til grunn at inntekten høyst sannsynlig ville blitt oppført til inntekt det påfølgende år. De objektive vilkår for ileggelse av tilleggsskatt etter likningsloven §10-2 var med dette oppfylt.

Jeg legger her kort til at Høyesterett ikke fant grunnlag for å unnlate tilleggsskatt etter unntaksregelen i likningsloven §10-3 litra b.

Spørsmålet for Høyesterett ble deretter om tilleggsskatten skulle beregnes etter den såkalte netto- eller bruttometoden. Bruttometoden innebærer at tilleggsskatten skal fastsettes på grunnlag av den nominelle skattebesparelsen i det året inntekten skulle vært tidfestet, slik at altså hele det ikke-oppførte beløp skulle utgjøre beregningsgrunnlaget. Nettometoden innebærer på sin side at kun den skattebesparelse som oppstår ved at inntekten oppføres det påfølgende år

skal utgjøre beregningsgrunnlaget, altså kun det selskapet sparte ved å utsette skattebetalingen ett år.

Førstvoterende uttaler at *"verken ordlyden eller forarbeidene gir nærmere holdepunkter for valget mellom brutto- og nettometoden."* Av ordlyden i likningsloven §10-2 nr. 1 følger det at skattyteren skal ilegges en tilleggsskatt "som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt".

Høyesterett tar utgangspunkt i "Bøhn-dommen" (Rt-1995-1278) hvor førstvoterende oppfatter lovbestemmelsen slik at den gir uttrykk for et bruttobegrep, da det uttales: *"Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt en inntektsføring i et senere skatteår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger"*. Høyesterett uttaler altså i Bøhn-dommen at hver års ligning må vurderes for seg. Det ble i senere ligningspraksis ansett slått fast et generelt prinsipp om at bruttometoden skulle anvendes ved beregning av tilleggsskatt ved tidfestingsfeil, på bakgrunn av denne dommen.

Førstvoterende går så over til å fremheve at "Bøhn-dommen" har vært sterkt kritisert i juridisk teori av blant annet Zimmer. Det uttales at Zimmer i sin lærebok "Skatterett 1996" mener at bruttometoden vil kunne lede til *"meget urimelige resultater ... ved regulære periodiseringsfeil"*, altså ved tidfestingsfeil. Førstvoterende ser også ut til å være enig med Gjems-Onstad som i Norsk Bedriftsskatterett side 1517 fremhever at det er *"nettobesparelsen skattemyndighetene kan tape"* og at bruttoprinsippet *"bryter med prinsippet om forholdsmessighet mellom forbrytelse og straff (sanksjon)"*. Høyesterett slår deretter nok en gang fast at ordinær tilleggsskatt er å anse som straff – "criminal charge" – etter EMK, noe som etter førstvoterendes mening ble slått fast i Rt-2002-509 (referert til under punkt 3.6 ovenfor).

Høyesterett har med denne dommen utvidet rekken av saker der det fastslås at tilleggsskatt er å anse som straff. Dette må, som tidligere nevnt, innebære at tilleggsskatt ligger i kjernen av legalitetsprinsippet. På bakgrunn av dette vil de samme hensyn som gjør seg gjeldende i strafferetten også kunne gjøre seg gjeldende i saker om tilleggsskatt, noe som fremheves i dommen ved uttalelsen *"Et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon står da sentralt"*. Det kan i lys av dette hevdes at det i saker om tilleggsskatt må gjelde et krav om forholdsmessighet, på lik linje med det som gjelder i strafferetten.

Det kan slås fast at anvendelsen av bruttometoden gir en betydelig større tilleggsskatt, enn ved anvendelsen av nettometoden, og det er på denne måten legalitetsprinsippet er interessant. Siden tilleggsskatt regnes som straff, skal det mye til før man kan tolke inn vilkår som ikke følger klart av loven, jf. ovenfor. Det kan etter min mening neppe hevdes at anvendelse av bruttometoden følger direkte av ordlyden, noe som også uttrykkes av Høyesterett i denne saken. Etter dette bør den metoden benyttes som kan utledes av ordlyden uten noen form for tilleggsvilkår. Høyesterett fremhever i denne sammenheng at dersom det reelt sett hadde vært

snakk om et skattesvik, "... hvor hensikten var å holde den ikke oppgitte inntekten utenfor beskatning...", ville bruttometoden vært det riktige valget, på bakgrunn av ordlyden i bestemmelsen "skatt som er eller kunne vært unndratt". Som tidligere nevnt legger Høyesterett i denne saken til grunn at inntekten mest sannsynlig ville blitt oppgitt til inntekt det påfølgende år. Dette blant annet fordi det forelå en fornuftig grunn fra skattyters side til å tidfeste inntekten det senere år, og tidfestingsfeilen dermed var forståelig, om ikke unnskyldelig. I lys av dette vil anvendelse av bruttometoden innebære en uforholdsmessig reaksjon, og konklusjonen må derfor bli at nettometoden skal anvendes, noe Høyesterett også slår fast.

Forholdsmessighetsprinsippet følger av EMK på bakgrunn av at tilleggsskatt regnes som straff. Det kan her spørres om uforholdsmessighet kan innebære en krenkelse av EMK-reglene. I denne sammenheng kommer Høyesterett med en uttalelse som er interessant ved fastsettelsen av legalitetsprinsippets betydning i saker om tilleggsskatt: *"Den foreliggende saken viser klarere enn Bøhnsaken hvor hardt en bruttoregel kan ramme. Videre legger jeg stor vekt på at det – i tråd med praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol – i dag er sterkt understreket i høyesterettspraksis at tilleggsskatt er straff. Det medfører at forholdsmessighetsprinsippet bør ha større tyngde, og at man må legge særlig vekt på å unngå å komme på kant med uskyldspresumpsjonen. Jeg finner på denne bakgrunnen at tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden"*.

I denne uttalelsen understrekes det at forholdsmessighetsprinsippet må ha stor vekt i og med at tilleggsskatt er å anse som straff. Dette må ha som konsekvens av at saker om tilleggsskatt/tilleggsavgift er i legalitetsprinsippets kjerne, et syn som også støttes av at forholdsmessighet er et av hensynene som legalitetsprinsippet er ment å ivareta. Dette betyr altså at reaksjonen på tidfestingsfeilen må stå i forhold til feilen som er begått. Ved benyttelse av bruttometoden som beregningsgrunnlag for tilleggsskatt ved periodiseringsfeil, ville dette ifølge Høyesterett vært en uforholdsmessig reaksjon som ikke kunne tillates under henvisning til at lovteksten ikke er klar på dette punkt.

Videre har Høyesterett noen bemerkninger om forholdet til uskyldspresumpsjonen som følger av EMK. Dette må også regnes som relevant for å fastslå legalitetsprinsippets betydning i slike saker. Høyesterett uttaler i den anledning: *"Som jeg allerede har vært inne på, ble feilen i vår sak oppdaget før selvangivelsene for 2002 var inngitt, men det må legges til grunn at skattyterne mest sannsynlig ville ha oppgitt tilleggsvederlaget til beskatning i 2002. Dersom man likevel av effektivitetshensyn bygger på et bruttoprinsipp, vil det samsvare dårlig med uskyldspresumpsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2."*

Uttalelsene referert til ovenfor viser at en konsekvens av at tilleggsskatt er å regne som straff etter EMK, og etter Høyesterettspraksis også i norsk rett, er at de samme hensyn som kan utledes av konvensjonen i henhold til straffebegrepet "criminal charge" i EMK art. 6 nr. 1, også må gjelde

ved ileggelse av tilleggsskatt/tilleggsavgift. Eksemplene fra denne dommen er uskyldspresumpsjonen og forholdsmessighetsprinsippet. Som nevnt overfor kan det spørres om uforholdsmessighet vil være en krenkelse av EMK, altså om forholdsmessighetsprinsippet kan utledes direkte fra konvensjonen. Jeg finner det for vidtrekkende å gå inn på denne drøftelsen da den kan sies å falle på siden av avhandlingen, og det må uansett hevdes at forholdsmessighetsprinsippet følger av norsk rett etter denne dommen, på tilleggsskattens område.

6 Lovtolkning i saker om tilleggsskatt/tilleggssavgift

6.1 Utgangspunkt

Når lover og andre hjemmelsgrunnlag skal tolkes gjelder de alminnelige tolkningsprinsipper i skatteretten som i rettsvitenskapen for øvrig. Utgangspunktet er her, som ellers, altså en normal språklig forståelse av de brukte ord og uttrykk. Legalitetsprinsippet kommer imidlertid inn i bildet da man skal søke å sette grenser for hvor langt lovanvenderen kan fjerne seg fra ordlyden ved tolkning. Desto nærmere kjernen av legalitetsprinsippet et rettsområde befinner seg, desto strengere ordlydsfortolkning må legges til grunn. Straffesaker medfører ofte meget følbare reaksjoner mot enkeltindivider og er et sterkt inngrep fra det offentliges side. Dette, sammenholdt med behovet for å kunne innrette seg etter regelverket i strafferetten, medfører at strafferetten befinner seg i legalitetsprinsippets kjerne, og setter således meget snevre rammer for hvor langt utenfor den eksplisitte ordlyd man kan tolke en bestemmelse. Som redegjort for overfor, tyder rettspraksis på at reglene om tilleggsskatt vil nyte det samme vern i forhold til legalitetsprinsippet som strafferegler. Bakgrunnen for dette er, som tidligere nevnt, at tilleggsskatt er straff i relasjon til EMK. Høyesterett tolker vilkårene for tilleggsskatt i samsvar med Norges forpliktelser etter EMK, jf. blant annet Rt-2006-593 (Eksportfinans), se ovenfor.

6.2 Utvidende og innskrenkende tolkning

Skattereglene er, som nevnt, gjerne fragmentariske. Dette har som konsekvens at det ofte vil være "hull" i lovverket. Det vil si at lovgiver ikke har klart å dekke alle mulige uønskede transaksjonsformer og disponeringer i lovgivningen. Skatteloven er derfor åpen for omgåelse. På bakgrunn av dette har slike "hull" i lovverket vært forsøkt tettet ved innskrenkende og utvidende tolkninger, slik at de skrevne reglene skal kunne favne videre enn etter sin ordlyd. Slik innskrenkende og utvidende tolkning har vært ligningsmyndighetenes mottrekk til en fragmentarisk lovgivning.

Dersom reglene om tilleggsskatt, som hevdet ovenfor, er i legalitetsprinsippets kjerne, vil dette sette en høy terskel for å kunne tolke reglene innskrenkende eller utvidende. Skattereglene for øvrig vil som nevnt lettere kunne tolkes utvidende og innskrenkende, men bare innenfor visse rammer da skatteretten befinner seg i legalitetsprinsippets kjerneområde.

I skatteretten generelt kan det sies å være to "metoder" for å tette igjen "hull" i lovverket. Den ene "metoden" vil være innskrenkende eller utvidende tolkning av skattereglene. Fradragsregler har i skatteretten tradisjonelt blitt tolket innskrenkende, og inntektsregler har blitt tolket utvidende. Begge deler i skattyters disfavør. Dette har i stor grad blitt akseptert av Høyesterett. Dette har ofte blitt begrunnet i behovet for å unngå omgåelse av reglene. Den andre "metoden" for å hindre omgåelse av skattereglene er reglene om ulovfestet gjennomskjæring,

også kalt omgåelsesnormen. Jeg vil komme tilbake til forholdet mellom legalitetsprinsippet og ulovfestet gjennomskjæring nedenfor.

Det kan stilles spørsmål ved om denne "trenden" har tilstrekkelig legitimitet sett i lys av legalitetsprinsippet. Europeisk menneskerettighetsdomstol (EMD) har da også i nyere avgjørelser uttalt at EMK art. 7 inneholder et krav om at strafferegler i utgangspunktet ikke skal tolkes utvidende til tiltaltes ugunst. Disse uttalelsene, sett i lys av at tilleggsskatt er å regne som straff i relasjon til EMK, må innebære at utvidende tolkning til skattyters ugunst på tilleggsskattens/tilleggsavgiftens område ikke er i samsvar med Norges forpliktelser etter EMK. Det samme kan hevdes å gjelde for innskrenkende tolkning til skattyters ugunst. Det må også i denne sammenheng igjen nevnes at den generelle skatteretten kun ligger i legalitetsprinsippets kjerneområde, slik at det her neppe finnes noe forbud mot slik tolkning i EMK.

Ved utvidende og innskrenkende tolkning vil skatterettslige prinsipper og hensyn kunne være av stor betydning og ha stor vekt. Å tillate innskrenkende eller utvidende fortolkninger i skatteretten generelt vil ofte være basert på en avveining av hensyn for og imot. Med utgangspunkt i flere straffesaker hvor det er blitt godtatt utvidende tolkning til tiltaltes ugunst, må det imidlertid være klart at utvidende og innskrenkende tolkninger ikke vil være absolutt avskåret i saker om tilleggsskatt innenfor nasjonal rett. Det kan på dette område spørres om Høyesterett er i utakt med menneskerettighetsdomstolen da EMD, som tidligere nevnt, tilsynelatende ikke tillater utvidende tolkninger til tiltaltes ugunst, med henvisning til EMK art. 7.

Dette kommer frem av EMDs dom av 25. mai 1993 i saken "Kokkinakis v. Hellas". I denne dommen uttaler EMD om art. 7 at denne "... embodies more generally, the principle that only the law can define a crime and prescribe a penalty ... and the principle that the criminal law must not be extensively construed to an accused's detriment, for instance by analogy; it follows from this that an offence must be clearly defined in law". I avgjørelsen av 22. november 1995 "S.W. v. The United Kingdom" utdypes dette noe ved at EMD fremhever at uttalelsene fra "Kokkinakis v. Hellas" ikke skal tolkes som et forbud mot at reglene utvikles gjennom juridisk tolkning, så lenge denne utviklingen på en rimelig måte kan forutses. Presiserende tolkning må på bakgrunn av dette i alle fall være tillatt i skatteretten generelt (jf. også "Uniprawns-dommen" der det ble tolket presiserende ut fra formålsbetraktninger), og også i saker om tilleggsskatt.

Johs. Andenæs hevder i sin bok "Alminnelig strafferett 5 utg. på side 120" at EMD i og med disse avgjørelsene har satt et krav om at strafferegler ikke skal tolkes utvidende til tiltaltes ugunst. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om Andenæs her har tolket uttalelsene fra EMD noe for snevert. Det må være klart at EMD, gjennom disse dommene, setter en høy terskel for å kunne tolke utvidende til tiltaltes ugunst, men noe absolutt forbud mot enhver slik utvidende tolkning kan, etter mitt syn, neppe utledes fra disse uttalelsene.

Det kan imidlertid lett tenkes at Høyesterett i fremtiden vil søke å "koordinere" sine avgjørelser bedre på dette punkt med de senere uttalelser fra EMD.

Høyesterettspraksis på området må være den klart viktigste rettskilde, men de konkrete avgjørelsene spriker mye. Det er derfor vanskelig å utlede noen generelle regler for utvidende eller innskrenkende tolkning på skatterettens område i nasjonal rett. Det må allikevel være klart at det stilles strengere krav til hensynene som skal begrunne innskrenkende/utvidende tolkninger i saker om tilleggsskatt, enn i skatteretten for øvrig. Jeg finner det for vidtrekkende å gå inn i en kasuistisk fremstilling av Høyesteretts avgjørelser om utvidende og innskrenkende tolkning i skattesaker, slik at det her kun har blitt gitt en generell gjennomgang av de rådende synspunkter.

På bakgrunn av de senere uttalelser fra EMD (referert til ovenfor), kan det settes spørsmålstegn ved om utvidende tolkning av regler om tilleggsskatt til skattyters ugunst vil være i strid med EMK. Det må her nevnes at der det ved tolkning av ligningsloven §10-2 er snakk om å ilegge forhøyet tilleggsskatt (mer enn 30%) etter §10-4, vil det kunne oppstilles en ennå snevrere ramme for utvidende eller innskrenkende tolkning til skattyters ugunst. Det kan tenkes at slik tolkning i disse tilfellene vil være helt avskåret.

6.3 Analogisk tolkning

Legalitetsprinsippet innebærer at offentlig myndighet skal ha hjemmel i lov, eller regel med lovs rang, for å pålegge borgerne plikter eller byrder. På bakgrunn av dette alene kan det spørres om det finnes rom for analogiske tolkninger i norsk offentlig rett. Svaret på dette er utvilsomt ja, og dette skyldes at legalitetsprinsippet ikke står like sterkt innenfor alle rettsområder. På skatterettens område, som sies å ligge i legalitetsprinsippets kjerneområde, setter lovskravet klare grenser ved tolkning i borgernes disfavør. Noe absolutt forbud mot analogiske tolkninger i skatteretten generelt kan imidlertid ikke oppstilles.

Spørsmålet av interesse for denne drøftelsen er om regler om tilleggsskatt/tilleggsavgift kan tolkes analogisk. På bakgrunn av at tilleggsskatt er straff i relasjon til EMK art 6 nr. 1 og art 7, må utgangspunktet tas i strafferetten. Dersom analogisk tolkning er tillatt i strafferetten, taler dette for at det i lik grad vil være tillatt i saker om tilleggsskatt.

I strafferetten er legalitetsprinsippet kodifisert i Grunnloven §96, der det heter at "Ingen kan dømmes uden efter Lov, eller straffes uden efter Dom". De samme krav som kan utledes fra §96 må, i henhold til redegjørelsen overfor, også gjelde for tilleggsskatt/tilleggsavgift. Det blir ofte hevdet at Grunnloven tillater utvidende tolkning, men ikke analogier (noe som blant annet er uttalt av Skeie), men det kan neppe hevdes å finnes et skarpt skille mellom utvidende og analogisk tolkning. Det må imidlertid være på det rene at desto lenger vekk fra den naturlige

ordlydsforståelse man beveger seg, desto nærmere vil man være en analogi. Spørsmålet blir om domstolene kan dømme for et forhold som ikke går under ordlyden i bestemmelsen, selv ved en vid tolkning, uten hinder av legalitetsprinsippet (i strafferetten Grunnloven §96.)

Det må være klart at analogier er avskåret i straffesaker i relasjon til Norges forpliktelser etter EMK. Dette følger av dommene fra EMD som det er referert til i punkt 4.2. Her uttaler EMD direkte at analogier ikke skal benyttes i tolkningen av straffebestemmelser til tiltaltes ugunst. Også her kan det spørres om Høyesterett er i utakt med EMD på dette punkt. I Rt-1973-433 blir en 17 fots plastbåt med 115 hestekrefters motor tolket som "skip" i straffeloven §422(2)s forstand. Dette må tvilløst være en utvidende tolkning, men det kan kanskje også hevdes at denne forståelsen fjerner seg så langt fra den naturlige ordlydsforståelse at man her må snakke om en analogi. Det må bemerkes at Høyesterett aldri omtaler tolkningen som analogisk, men at de like frem straffer for forhold som etter sin ordlyd ikke passer på tilfellet.

På bakgrunn av dette kan det ikke sies noe sikkert om hvordan Høyesterett vil stille seg til en analogisk tolkning på tilleggsskattens område. Uttalelsene fra Høyesterett i "Eksportfinans", sammenholdt med EMDs uttalelser i "Kokkinakis v. Hellas", peker klart i retning av at analogisk tolkning ikke vil være tillatt i saker om tilleggsskatt eller tilleggsavgift, og det er nærmest utenkelig at Høyesterett vil kalle en tolkning analogisk. Det kan kanskje tenkes at regelen som det eventuelt vil utledes en analogi fra vil kunne benyttes som et reelt hensyn i saker hvor øvrige kilder peker i samme retning, uten at termen "analogisk tolkning" benyttes. Også her kan det lett tenkes at Høyesterett i fremtiden vil være mer varsomme med å gå utenfor lovens ordlyd, på bakgrunn av uttalelsene fra EMD og innrømmelsen av at tilleggsskatt er straff etter EMK art. 7. Dersom Høyesterett ønsker å oppfylle Norges forpliktelser etter EMK må det være klart at analogisk tolkning til skattyters ugunst, i saker om tilleggsskatt, som det klare utgangspunkt ikke kan tillates.

7 Gjelder legalitetsprinsippet for ulovfestet rett?

7.1 Generelt

Spørsmålet her er om legalitetsprinsippet har gyldighet også i saker hvor det ikke finnes lovtekst eller forarbeider som regulerer den aktuelle problemstilling. Innenfor skatteretten er det særlig to rettsområder som er sentrale på det ulovfestede området; reglene om beviskrav og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Under dette punktet vil spørsmålet drøftes med hovedvekt på beviskravreglene.

Også på det ulovfestede område vil det avgjørende vurderingstema ofte være hvor stort rettslig eller faktisk inngrep vedkommende beslutning vil innebære overfor de berørte.

På bakgrunn av dette kan det spørres om legalitetsprinsippet vil kunne være styrende for ulovfestet rett. Etter alt å dømme vil legalitetsprinsippet ha betydelig innvirkning som en rettskildemessig standard, uavhengig om man befinner seg på det lovfestede eller ulovfestede område. Det kan spørres om ikke legalitetsprinsippet også gjelder som en allmenn rettsgrunnsetning, og i hvilken utstrekning for eksempel spørsmål om beviskrav i saker om tilleggsskatt kan avgjøres på ulovfestet grunnlag.

Det må skilles mellom allmenne rettsgrunnsetninger og rettslige prinsipper i denne sammenhengen. Allmenne rettsgrunnsetninger bærer ikke bare preg av å være retningslinjer, men har i større grad en vilkår- og virkningsstruktur tilsvarende det skrevne rettsregler har. En allmenn rettsgrunnsetning på et ulovfestet område vil således kunne ha betydelig vekt som en ramme for utformingen av den ulovfestede regel.

Nedenfor vil dette bli drøftet med utgangspunkt i Rt-2008-1409 (Sørum-dommen).

7.2 Rt-2008-1409 "Sørum-dommen"

Saken gjaldt spørsmålet om hvilket krav som stilles til bevisets styrke ved illeggelse av ordinær tilleggsskatt (30%). Petter Sørum ble ilagt 60% tilleggsskatt ved overligningsnemnda, noe som senere ble senket til 30% av lagmannsretten. Spørsmålet for Høyesterett ble til slutt hvilket beviskrav som gjelder, altså hvor stor grad av sannsynlighet som kreves for illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven §10-2, jf. §10-4.

Det var spørsmål om ligningsloven i seg selv stiller krav til kvalifisert sannsynlighetsovervekt, subsidiært om uskyldspresumpsjonen i EMK art. 6 nr.2 eller i SP art. 14 nr. 2 stiller et slikt strengere beviskrav. Det sivilprosessuelle kravet til bevis er alminnelig sannsynlighetsovervekt. Førstvoterende fremhever imidlertid at dette kun er et utgangspunkt, og at det i for eksempel straffesaker gjelder et krav om tilnærmet sikkerhet. Denne uttalelsen er interessant, sett i lys av at tilleggsskatt er straff etter EMK og følgelig også etter norsk rett. Det må her legges til at

førstvoterende trekker frem Rt-2007-1217 der sanksjonen ikke ble ansett for å omfattes av straffebegrepet i EMK art. 6. Uttalelsene i dommen kan tolkes dit hen at dette var avgjørende for standpunktet om at beviskravet som gjaldt for sanksjonen kun var kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Det kan spørres om resultatet ville blitt et strengere krav til sannsynlighetsovervekten dersom sanksjonen ble ansett for å være straff etter EMK art. 6.

Beviskravet for illeggelse av ordinær tilleggsskatt (30%) har, som tidligere nevnt, allikevel av Høyesterett blitt tolket som krav til klar sannsynlighetsovervekt, i motsetning til "hevet utover enhver rimelig og fornuftig tvil". Også i den foreliggende dom fremheves det i premiss 73 at også ordinær tilleggsskatt er straff. Det kan på bakgrunn av dette stilles spørsmål ved hvorfor krav til klar sannsynlighetsovervekt er nok, og hvorfor det ikke kreves bevist utover enhver rimelig og fornuftig tvil, slik som i skyldspørsmål i straffesaker, også selv om nasjonale håndhevelses- og effektivitetsbehov kan tale for et mildere beviskrav. Førstvoterende slår imidlertid fast at klar sannsynlighetsovervekt er nok, i premiss 105.

Beviskravene i forhold til bestemmelsene i ligningsloven har ikke blitt lovfestet, og det må derfor finnes en mulighet for at Høyesterett i fremtiden finner å legge et ennå strengere beviskrav til grunn i saker som er straff etter EMK. Jeg legger her kort til at dommen ikke har uttalelser om beviskravet ved forhøyet tilleggsskatt (60%). Det må være overveiende sannsynlig at det ved fastleggelsen av forhøyet tilleggsskatt må gjelde et krav om bevis utover enhver rimelig og fornuftig tvil. Dommen er imidlertid først og fremst interessant for denne avhandlingen da retten legger til grunn et krav om klar sannsynlighetsovervekt uten å finne hjemmel for dette i lovgivningen.

Førstvoterende konstaterer i dommen at det ikke kan utledes noe beviskrav direkte fra ordlyden i §10-2 da det uttales *"Ordlyden i §10-2 første ledd gir således ikke noen veiledning for avgjørelsen av hvilket beviskrav som gjelder for de objektive vilkårene etter §10-2 første ledd."* Førstvoterende finner heller ingen klar løsning i forarbeidene.

I premiss 64 uttales det imidlertid at *"hensynet til skattyters rettssikkerhet tilsier et strengere beviskrav (enn det vanlige sivilprosessuelle beviskrav) for at vilkårene for tilleggsskatt etter §10-2 første ledd skal være oppfylt"*. Rettssikkerhet er et av de viktigste hensynene som legalitetsprinsippet er ment å ivareta. Gjennom denne uttalelsen bruker Høyesterett de samme argumentene for å ha et strengere beviskrav, som de legalitetsprinsippet er bygget på. På denne måten får legalitetsprinsippet, i alle fall hensynene bak prinsippet, en indirekte påvirkning på spørsmålet om beviskrav, selv om det ikke kan utledes noen faste holdepunkter gjennom lovteksten. Førstvoterende konkluderer da også med at illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven §10-2 første ledd krever klar sannsynlighetsovervekt.

På bakgrunn av at beviskravene ikke er klart nedfelt i loven må det være klart at beviskravene må følge av ulovfestet rett. Allikevel benytter annenvoterende dommer seg av lovteksten i ligningsloven §10-2 første ledd ved løsningen på spørsmålet om krav til bevisets styrke, premis 117. Dommer Endresen hevder at løsningen på spørsmålet må finnes i selve lovteksten, selv om beviskravet ikke er uttrykkelig omtalt. Han drøfter lovtekstens ordlyd der det i ligningsloven §10-2 første ledd heter "Finner ligningsmyndighetene at...", og uttaler at denne ordlyden nærmest taler i motsatt retning av det førstvoterende kom frem til, nemlig at det kun skal gjelde krav til alminnelig sannsynlighetsovervekt. På denne måten trekker dommer Endresen lovteksten, og således legalitetsprinsippet, inn i en drøftelse som i utgangspunktet omhandlet ulovfestet rett, og understreker viktigheten av ordlyden i lovteksten.

Det kan stilles spørsmål ved om Høyesteretts flertall har tilstrekkelig grunnlag for å hevde at det gjelder et krav om klar sannsynlighetsovervekt i ligningsloven §10-2 første ledd. Førstvoterende slår selv fast at det ikke finnes veiledning i verken lovtekst eller forarbeidene til ligningsloven, men hevder allikevel at krav til klar sannsynlighetsovervekt gjelder. Dette på bakgrunn av at reglene som gjaldt før ligningsloven tilsa et skjerpet beviskrav. Selv om EMK er en integrert del av norsk rett kan det hevdes at det burde kreves klarere holdepunkter i ligningsloven eller dens forarbeider for å kunne fastslå et slikt krav som bryter med det sivilprosessuelle kravet om alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette synspunkt synes også Tilleggsskatteutvalget å legge til grunn i forarbeidene til nye regler om tilleggsskatt, jf. ot.prp.nr.82 (2008-2009).

Departementet fremhever at Høyesterett i og med Sørumsaken har lagt et krav om klar sannsynlighetsovervekt til grunn og at dette må følges, da de i proposisjonen på side 56 uttaler: *"Departementet følger opp den skjerpelse av gammel praksis som den ovennevnte dom (Sørumsaken) angir"*. Det må etter dette være klart at det ved vurderingen av om vilkårene i ligningsloven §10-2 andre ledd er oppfylt gjelder et krav om klar sannsynlighetsovervekt, selv om det kan spørre om Høyesterett har tilstrekkelig belegg for å fastslå dette.

Etter min vurdering vil Høyesterett kunne argumentere for at kravene til bevis også ved illeggelse av alminnelig tilleggsskatt, bør være bevis utover enhver rimelig og fornuftig tvil, med tanke på at også alminnelig tilleggsskatt er å anse som straff. Det må også fremheves at legalitetsprinsippet ikke vil være til hinder for å fastslå et strengere beviskrav. Legalitetsprinsippet skal ivareta de private interesser, og et høyere beviskrav for illeggelse av tilleggsskatt vil ikke være et inngrep i den private sfære, da bevisbyrden ligger hos skattemyndighetene.

8 Ulovfestet gjennomskjæring

8.1 Generelt

Som det vil fremgå av drøftelsen ovenfor står legalitetsprinsippet sterkt i skatteretten, og særlig sterkt i saker om tillegsskatt. Sett i lys av dette kan det ved første øyekast virke underlig at det i skatteretten kan eksistere et institutt kalt "ulovfestet gjennomskjæring". Jeg vil i det følgende kort beskrive hva denne omgåelsesnormen inneholder og hvordan den fungerer, og jeg vil redegjøre for forholdet mellom legalitetsprinsippet og ulovfestet gjennomskjæring. Ulovfestet gjennomskjæring er et meget sentralt tema innen skatteretten og har sider mot de konstitusjonelle skranker, herunder legalitetsprinsippet, slik at en gjennomgåelse av denne omgåelsesnormen vil ha en naturlig plass i denne fremstillingen.

8.2 Omgåelsesnormen

På bakgrunn av at skattene i stor grad påvirker både den private og offentlige økonomi, sammenholdt med at skattelovene er mer eller mindre fragmentariske, vil det alltid være en mulighet for at reglene omgås ved utnyttelse av såkalte "hull" i skattelovgivningen. Av denne grunn har det utviklet seg en "sikkerhetsventil" til hinder for at skattebestemmelsene utnyttes på en måte som er i strid med skattelovgivningens formål.

Det klare utgangspunkt er imidlertid at det er skattyters privatrettslige disposisjonsform som skal legges til grunn for beskatning. Det finnes ingen generell ulovfestet bestemmelse som hjemler en adgang for ligningsmyndighetene til å se vekk fra den privatrettslige form for transaksjonen som er valgt i det enkelte tilfellet. Skattyters transaksjoner skal altså som utgangspunkt respekteres dersom den ikke strider mot bestemmelsene i skattelovgivningen.

En slik adgang for ligningsmyndighetene til å se bort fra den foreliggende transaksjonsform finnes likevel der visse vilkår er oppfylt, og denne adgangen har i norsk rett blitt kalt "den ulovfestede gjennomskjæringsregel", eller "omgåelsesnormen". I disse tilfellene kan det sies at ligningsmyndighetene ser bort fra den privatrettslige transaksjonsform, og skattlegger ut ifra den økonomiske realitet. Det må her trekkes en grense mot disposisjoner som direkte strider mot loven, slik som for eksempel skatteunndragelse. Slike problemer faller utenfor omgåelsesnormen, da omgåelsesnormen hjemler gjennomskjæring av en ligning som i seg selv ikke strider mot de enkelte bestemmelser i skattelovgivningen.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, er blitt til gjennom en blanding av juridisk teori og høyesterettspraksis. Temaet har vært mye omtalt i norsk rett og er en av de mest sentrale problemstillingene innen skatteretten. På den ene side må det være tillatt å planlegge sin skattemessige posisjon slik at skatten blir lavest mulig, men samtidig må det trekkes en grense

mot transaksjoner eller andre disposisjoner som kun har skattereduksjon for øye. Det kan sies at skatteplanlegging må være tillatt, mens skatteomgåelse som utgangspunkt må være avskåret. Grensen har blitt trukket gjennom oppstillingen av noen vilkår som må være oppfylt for at en privatrettslig transaksjon, som i seg selv ikke bryter med de skatterettslige bestemmelsene, allikevel skal kunne settes til side. Jeg vil, for sammenhengens skyld, kort redegjøre for disse vilkårene nedenfor, men først behandles omgåelsesnormens sider mot legalitetsprinsippet.

8.3 Forholdet til legalitetsprinsippet

Det kan ved første øyekast synes som det foreligger et motsetningsforhold mellom ulovfestet gjennomskjæring og det sterke legalitetsprinsippet som gjelder i skatte- og avgiftsretten. Da skattmessig inngripen i de private rettssfære krever hjemmel i lov kan det synes selvmotsigende at ligningsmyndighetene kan skjære gjennom en ligning på bakgrunn av en ulovfestet regel. For å klargjøre dette motsetningsforholdet må det trekkes noen historiske linjer.

Røttene til tanken om en ulovfestet omgåelsesnorm i norsk skatterett skriver tilbake så tidlig som til 1920-tallet, da Høyesterett la til grunn konkrete faktiske omstendigheter fremfor skattyters formelle transaksjonsform. Det ble allerede da lagt vekt på de faktiske økonomiske realiteter som begrunnelse for et resultat som stred med hva de rettslige forhold skulle tilsi. Disse tankene ble fulgt opp av Aarbakke tidlig på 1970-tallet da han, som den tilsynelatende første i norsk juridisk litteratur, fremhevet at det fantes en ulovfestet gjennomskjæringsregel i norsk skatterett. Han la vekt på at en transaksjons faktiske virkninger sto sentralt, og at illojalitet i forhold til regelverket ikke ble akseptert.

Aarbakke beskrev imidlertid ikke omgåelsesnormen som en egen hjemmel, men som et argument for en lovtolkning som åpnet for en lojalitetsbetraktning. På denne måten ble omgåelsesnormen en del av norsk rett uten å være på direkte kant med legalitetsprinsippet. Aarbakke la på denne måten frem omgåelsesnormen som et rettskildeprinsipp, og ikke en ulovfestet regel.

Fra 1970-tallet og frem til 1990-tallet utviklet Høyesterett et egenverdikriterium gjennom noen dommer som omhandlet denne problemstillingen, Rt-1971-264 (Kielland), Rt-1976-302 (Astrup) og Rt-1978-60 (Smedstad), der det ble fremhevet at en transaksjon måtte ha en viss egenverdi utover skattebesparelser for å ikke bli gjennomskåret som illojal. I teorien blir det ofte referert til Kvislis uttalelser om at *"Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil den skatterettslig sett ligge i faresonen selv om den privatrettslig er uangripelig"*. Denne uttalelsen ble også brukt av Høyesterett i Rt-1966-1189

(Vestlandske Vassdrag), og har etter hvert blitt sitert så ofte i saker om ulovfestet gjennomskjæring at den nærmest har fått preg av å være en regel på skatterettens område.

Etter at Aarbakke hadde beskrevet omgåelsesnormen som et rettskildeprinsipp, som jo ikke nødvendigvis vil være i strid med legalitetsprinsippet, foreslo finansdepartementet på 1990-tallet å lovfeste gjennomskjæringsregelen. Lovfestingen skulle være en tilnærmet kodifisering av gjeldende rett. Lovforslaget ble imidlertid ikke godtatt, da det ble ansett mest hensiktsmessig at normen fortsatt skulle bestå som en rettslig standard.

Etter Høyesterettspraksis utover på 1990-tallet ble normen omtalt som en ulovfestet gjennomskjæringsregel. Høyesterett fant at normen var tilstrekkelig etablert i det norske rettssystemet, slik at den kunne fungere som en ulovfestet regel og ikke bare et rettskildeprinsipp. Etter dette må det anses for sikker rett at det eksisterer en gjennomskjæringsregel i norsk rett som ikke er truet av legalitetsprinsippet. Regelen har, gjennom Høyesterettspraksis, utviklet seg fra å være et tolkningsmoment og et rettskildeprinsipp til å bli en ulovfestet regel av lovs rang. Det er i dag neppe rom for en diskusjon om gjennomskjæringsregelen strider mot legalitetsprinsippet, da regelen er så vidt velbefestet som en ulovfestet regel i skatteretten. Jeg legger her til at gjennomskjæringsregelen også må gjelde innenfor avgiftsretten, og ikke bare innenfor inntektsskatteretten, jf. Rt-2006-199 (Nagell-Erichsen).

8.4 Vilåårene for ulovfestet gjennomskjæring

Det kan hevdes at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen springer ut fra en tanke om at illojalitet mot skattelovgivningens formål ikke kan aksepteres. Det må her fremheves at en ligning vil kunne bli satt til side på bakgrunn av formålstolkning av lovverket alene, men ofte strekker ikke denne tolkningsmetoden til. Omgåelsesnormens rettsgrunnlag er en rekke Høyesterettsdommer, og normens nærmere innhold følger av hva som kan utledes fra disse dommene.

Det har gjennom Høyesterettspraksis utviklet seg det vilkår for gjennomskjæring at transaksjonen må ha et minimum av egenverdi ved siden av skattebesparelsen. I Rt-2002-456 (Hydro Canada) er dette formulert som *"et grunnvilkår for gjennomskjæring (er) at det hovedsaklige formål med disposisjonen er å spare skatt"*. I dette ligger at dersom disposisjonen har egenverdi utover det å spare skatt, skal gjennomskjæring ikke benyttes. Dette peker igjen tilbake på den økonomiske realitet, og om vilkåret er oppfylt i det enkelte tilfellet må avgjøres ut ifra en konkret helhetsvurdering. Dersom disposisjonen har en økonomisk realitet for skattyter utover skattebesparelsen, skal den privatrettslige disposisjonsform legges til grunn.

Her må det imidlertid trekkes en grense mot skattemessige motiverte disposisjoner. Som nevnt tidligere må det være tillatt å planlegge disposisjoner i et skattebesparende øyemed. Dette synspunktet kom klart til uttrykk i Rt-1999-946 (ABB), der førstvoterende uttaler:

"gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert". Det første vilkåret for gjennomskjæring kan således kalles kravet til disposisjonens egenverdi. Dette vilkåret må nok tolkes strengt i skattyters favør, slik at det antakelig ikke skal mye til før kravet om egenverdi er oppfylt.

Det neste vilkåret som har blitt utviklet gjennom Høyesterettspraksis er at disposisjonen må stride mot formålet med loven. Frederik Zimmer skriver i sin bok "Lærebok i skatterett, 5 utg. s.63" at disposisjonen må stride mot *skattelovens* formål. Dette er nok noe upresist. Som tidligere nevnt må det være klart, på bakgrunn av "Nagell-Erichsen-dommen", at det gjelder en generell gjennomskjæringsregel i skatte- og avgiftsretten. Det riktige må derfor være at disposisjonen ikke må stride mot formålet med skattelovgivningen, der også avgiftslovgivningen er medregnet. Dette vil ha den betydning at selv om skattyter ikke har gjort seg skyldig i brudd på en bestemt bestemmelse i skattelovgivningen, vil ligningsmyndighetene likevel kunne sette ligningen til side fordi disposisjonen er i strid med selve formålet til lovgiver. Dette vilkåret har ofte blitt kalt illojalitetskravet, idet det forutsettes at skattyter opptrer lojalt overfor skattereglene og formålet bak disse.

Disse to vilkårene for gjennomskjæring oppsummeres meget treffende av førstvoterende i ABB-dommen: *"I visse tilfeller fravikes utgangspunktet ved at det legges avgjørende vekt på overdragelsens reelle innhold, og ikke på dens form. I så fall anvendes den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultat ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglernes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold".*

Det er imidlertid grunn til å ta et lite forbehold mot uttalelsene fra ABB-dommen referert til ovenfor. I Hydro Canada-dommen benytter Høyesterett en litt annen terminologi enn i ABB-dommen. Av Hydro Canada-dommen følger det at Høyesterett legger avgjørende vekt på at det hovedsaklige *formål* med disposisjonen må være å spare skatt, mens i ABB-dommen er det tale om de skattemessige *virksomheter*. Dette må ha den konsekvens at det er skattyters formål med disposisjonen som er avgjørende, og ikke nødvendigvis den faktiske virkning av disposisjonen. Den sistnevnte formulering må sies å være representativ for rettstilstanden på området i dag. Det fremheves imidlertid i Hydro Canada-dommen at også de skattemessige virkninger og øvrige omstendigheter vil være momenter ved totalvurderingen. Det kan nok imidlertid stilles spørsmål ved om nettopp denne terminologien er endelig fastlagt, og om det er noen realitetsforskjell i

Høyesteretts bruk av både uttrykket "disposisjonens formål" og uttrykket "de skattemessige virkninger". Jeg går ikke nærmere inn på dette.

Det følger av utredningen overfor at begge vilkår, egenverdikravet og lojalitetskravet, må være oppfylt for at det kan bli tale om å benytte den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Disse to vilkårene må forstås som komplimentære, slik at desto sterkere disposisjonen strider mot skattelovgivningens formål, desto sterkere må egenverdien av disposisjonen være for at den skal stå seg, og omvendt.

Det ligger i problemets natur at det ikke kan tegnes noen skarp skillelinje mellom lovlig skatteplanlegging og ulovlig skatteomgåelse og et fremtidig resultat i en omgåelsessak for domstolene kan være vanskelig å forutse. Dette er uheldig med tanke på viktigheten av forutberegnelighet på skatterettens område, og det kan spørres om ikke omgåelsesnormen med fordel kunne vært kodifisert i lovverket. Det må imidlertid innrømmes at en slik kodifisering ikke nødvendigvis ville fastlagt det nærmere innholdet i normen ytterligere. Etter all sannsynlighet forblir gjennomskjæringsregelen en ulovfestet norm som også vil videreutvikles gjennom praksis i domstolen, noe som gir den et fleksibelt og dynamisk preg.

9 Avslutning/sammenfatning

Et av spørsmålene denne fremstillingen tok sikte på å besvare var om visse deler av skatte- og avgiftsretten kan sies å ligge i legalitetsprinsippets kjerne. Det vil fremgå av drøftelsene ovenfor at reglene om tilleggsskatt nok vil kunne falle inn i denne kategorien, og det er redegjort for hvilke konsekvenser dette har for lovtolkningen av disse. Jeg kan ikke se at Høyesterett til nå i noen sak direkte har tatt stilling til dette spørsmålet, og problemstillingen har derfor vært spesielt interessant å drøfte.

Opprinnelig skulle oppgaveteksten til fremstillingen lyde: "Legalitetsprinsippet i skatte- og avgiftssaker". Denne ble imidlertid raskt utvidet, da det springer i øynene at det kan trekkes linjer til andre konstitusjonelle skranker som også fortjener plass i en slik fremstilling. Videre har fremstillingen derfor behandlet forbudet mot tilbakevirkende kraft i Grunnloven §97, og hvordan dette forbudet vil ha forskjellig nedslagsfelt innenfor de ulike skattespørsmål. I denne sammenheng har det vært spennende å følge den nylig avsagte Høyesterettsdom i "Rederibeskatningssaken", da dommen i denne falt kort tid før avhandlingen var ferdigstilt.

Innenfor temaene legalitetsprinsippet og tilbakevirkningsforbudet har det blitt utredet for lovtolkning på tilleggsskattens/tilleggsavgiftens område og det er stilt spørsmål ved om legalitetsprinsippet har en plass i ulovfestet rett. Til slutt er det kort blitt redegjort for reglene om ulovfestet gjennomskjæring på bakgrunn av reglenes side mot legalitetsprinsippet.

Det vil ikke være hensiktsmessig å komme med en avsluttende konklusjon på denne fremstillingen. Det er imidlertid verdt å bemerke at den reiser spørsmål som ikke ser ut til å ha fått en klar løsning tidligere. Det har ikke vært min hensikt å besvare alle disse spørsmålene, men å peke på selve problemstillingene.

10 Kilderegister

10.1 Litteraturliste

- Andenæs, Johs: Alminnelig strafferett, 5.utg.
- Andenæs, Mads Henry: Rettskilelære, 1997.
- Banoun, Bettina: Omgåelse av skattereglene, Oslo 2003.
- Eckhoff, Torstein: Artikkel i TfR, 1963 (Lovdata.no)
- Eckhoff og Smith: Forvaltningsrett, 7 utg.
- Graver, 2. Utg.
- Knoph: Knophs oversikt over Norges Rett, 12 utg.
- Onstad, Gjems: Norsk bedriftsskatterett
- Smith, Eivind: Artikkel i TfR, 1978 (Lovdata.no)
- Zimmer, Frederick: Lærebok i skatterett, 5. Utg.
- Zimmer, Frederick/BA-HR: Bedrift, selskap og rett, 4 utg.

10.2 Lov- og forarbeidsliste

Ot.prp.nr 16 (1991-1992)

Ot.prp.nr 82 (2008 – 2009)

10.3 Høyesterettsdommer

Rt-1925-588

Rt-1962-369

Rt-1966-1189

Rt-1971-264

Rt-1973-433

Rt-1975-992

Rt-1976-1

Rt-1976-302

Rt-1978-60

Rt-1990-1293

Rt-1995-1278

Rt-2001-762

Rt-2002-456

Rt-2002-509

Rt-2003-1821

Rt-2005-951

Rt-2006-199

Rt-2006-293

Rt-2006-333

Rt-2006-449

Rt-2006-577

Rt-2007-1217

Rt-2007-1308

Rt-2008-1409

Rt-2010-143

10.4 EMD-avgjørelser

EMD 25 mai 1993 "Kokkinakis v. Hellas"

EMD 22 november 1995 "S.W v. The United Kingdom"

